

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Reet Keerd

KARUSSELLPETTUS

Magistritöö

Juhendaja
Dotsent Lasse Lehis

Tartu 2015

Sisukord

Sissejuhatus	3
1. Kehtiva regulatsiooni kujunemislugu	11
2. Puuduva lüli pettuse liigid	15
2.1. MTIC pettus.....	15
2.1.1. Soetuspettus.....	18
2.1.2. Karussellpettus	19
2.1.3. Kontrakaubanduspettus	25
2.2. MTEC pettus	26
3. Karussellpettus kohtupraktikas	27
3.1. Asjassepuutuv Eesti kohtupraktika.....	27
3.2. Asjassepuutuv Euroopa Kohtu praktika	31
3.2.1. Teleos jt, otsus kohtuasjas C-409/04.....	31
3.2.2. Halifax plc jt, otsus kohtuasjas C-255/02.....	33
3.2.3. Optigen jt, otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03	35
3.2.4. Axel Kittel, otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04.....	36
3.2.5. FTI jt, otsus kohtuasjas C-384/04	38
3.2.6. „R“, otsus kohtuasjas C-285/09	39
4. Võimalused karussellpettuse ennetamiseks	42
4.1. Alternatiivsed käibemaksu süsteemid	45
4.1.1. Pöördmaksustamise mehhanism	46
4.1.2. Ümberpööratud tagastamata jätmine.....	49
4.1.3. Eksportija reiting	49
4.1.4. CVAT	50
4.1.5. VIVAT	51
4.1.6. Konstantse määra süsteem	51
4.2. Digitaalsed lahendused	53
4.2.1. VLN.....	53
4.2.2. RTvat.....	54
4.2.3. D-VAT	55
4.2.4. SST laadne mudel.....	55
4.2.5. Jagatud makse mudel	55
4.2.6. Keskse andmebaasi mudel	56

4.2.7. Arvete andmebaasi mudel	57
4.2.8. Sertifitseerimise mudel.....	57
4.2.9. Komisjoni pakutud mudel	58
4.3. Veel mujal maailmas kasutusel olevaid mudeleid.....	58
4.4. Järeldused	60
Kokkuvõte	66
Abstract	70
Kasutatud kirjandus.....	74

Sissejuhatus

Käibemaks on Euroopa Liidu kaubanduse väga oluline osa. Laialt võttes puutuvad kõik 500 miljonit elanikku ja firmat Euroopa Liidus selle maksuga kokku, kas siis kliendina või ettevõtjana.¹ Käesolev magistritöö käsitleb karussellpettust, mis on üks MTIC (ing k *Missing Trader Intra-Community*) pettuse alaliike. MTIC pettus on käibemaksureeglite kuritarvitus piiriüleste tehingute korral Euroopa Liidu siseselt. See rajaneb selliste tehingute 0% maksustamise reeglil. Magistritöö eesmärk on juhtida tähelepanu karussellpettuse järjest kasvavale osakaalule ning anda hinnang võimalustele karussellpettusega võitluseks. Kuna siia maani ei ole karussellpettusele leitud piisavalt head lahendust ning Euroopa Liidu liikmesriikidel on raskusi üksmeelele jõudmisel, siis tundub, et karussellpettusele on mõnes mõttes käega löödud. Nagu ühes Euroopa Liidu Komisjoni aruandes öeldi, siis MTIC pettuse puhul on kolm võimalikku käitumisviisi: mitte midagi teha ja selle olemasolu lihtsalt omaks võtta; astuda samme olemasoleva süsteemi lihtsamaks või hoopiski detailsemaks muutmiseks või aktsepteerida asjaolu, et MTIC pettus on sellisele käibemaksusüsteemile iseloomulik ja muuta süsteemi.² Mitte midagi tegemine ei ole aga lahendus, kuna see tähendaks, et aktsepteeritakse muuhulgas seda, et makse peavad maksma vaid need, kes ei oska või ei taha tegeleda maksupettustega ning et need maksumaksjad maksavad makse ka nende eest, kes maksudest kõrvale hoiavad. Selline suhtumine võib muuhulgas omakorda ahvatleda aina rohkem isikuid pettusele.

Ühest Euroopa Komisjoni algatusel läbi viidud uuringust nähtub, et käibemaksust saadav rahaline kaotus oli liikmesriikides 2011. aastal 193 miljardit eurot, mis on 18% kogu eeldatavast maksutulust ja 1,5% sisemajanduse koguproduktist (edaspidi *SKP*).³ Kuigi sellise kaotuse põhjuseid on mitmeid, on käibemaksust kõrvalehoidumine neist üks peamisi. Niisiis ei ole üllatav, et käibemaksupettuste vastane võitlus on riigi haldus- ja kohtuasutuste jaoks iseäranis

¹ Griffioen, M; van Dijk RA, Lisette van der Hel. „New European Approach to Combat VAT Fraud?“, Intertax, 2014, 5, lk 298.

² Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee Twentieth report. Veebis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom101/10104.htm>, 22.03.2015.

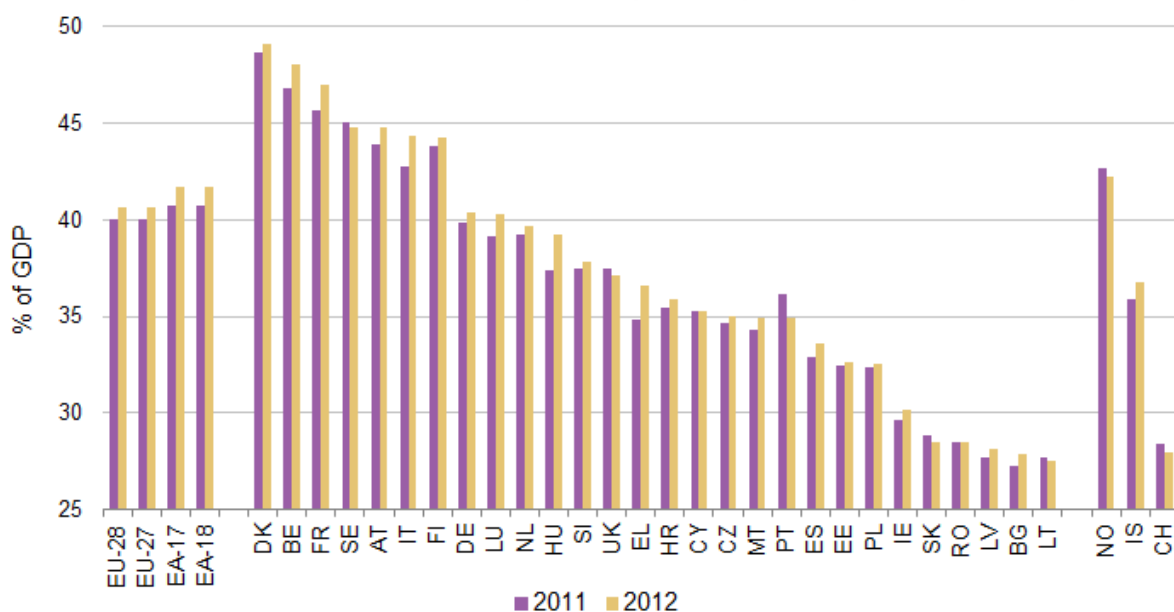
³ Komisjoni 19. septembri 2013. aasta pressiteade IP/13/844, veebis: https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Feuropa.eu%2Frapid%2Fpress-release_IP-13-844_et.pdf&ei=ryj0VKzRNYniUZmngKAF&usq=AFQjCNEzQd2ZErkiH3Cy1SdDEbkKhGHCVw&bvm=bv.87269000.d24&cad=rja, 02.03.15.

olulise tähendusega. Ka Euroopa Kohtu praktikas on see problemaatika juba mõnda aega üha suurenevat osa haaramas.⁴

Käibemaksusüsteem on keeruline. Sellisel keerukusel on häid külgi – kõikide kaupade ja teenuste maksustamine, käibemaksu täielik neutraalsus ettevõtjate jaoks ning suhteliselt lihtne laekumiskord maksuhalduri seisukohast, kuna maksukohustuslased ise teevad ära suurema osa tööst. Siiski eeldab selle korra nõuetekohane toimimine osalejate heausksust. Õigupoolest on medali teine külg see, et süsteemi keerukus hõlbustab pettusi, mis põhinevad süsteemi enda mehhanismide kasutamisel.⁵ Maksu- ja Tolliamet saab aastas umbes 411 000 käibemaksu tagastusnõuet, jõutakse nendest põhjalikumalt läbi vaadata vaid 5%.⁶ Seetõttu on maksupettuste ennetamine väga oluline, kuna tagajärgedega tegelemiseks napib ressursse.

Maksupettuste avastamine ja ennetamine on nii Euroopa Liidu kui selle liikmesriikide jaoks väga oluline muuhulgas seetõttu, et maksude osakaal sisemajanduse kogutoodangust (edaspidi *SKT*) on suur.

Joonis 1 - maksude osakaal SKT-st Euroopa Liidus (% SKT-st)⁷



⁴ Kohtujuristi ettepanek - Szpunar - 11. september 2014. Liidetud kohtuasjad C-131/13, C-163/13 ja C-164/13. Veebis: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CC0131&lang1=et&type=TEXT&ancre=>, 02.03.15.

⁵ Ibid.

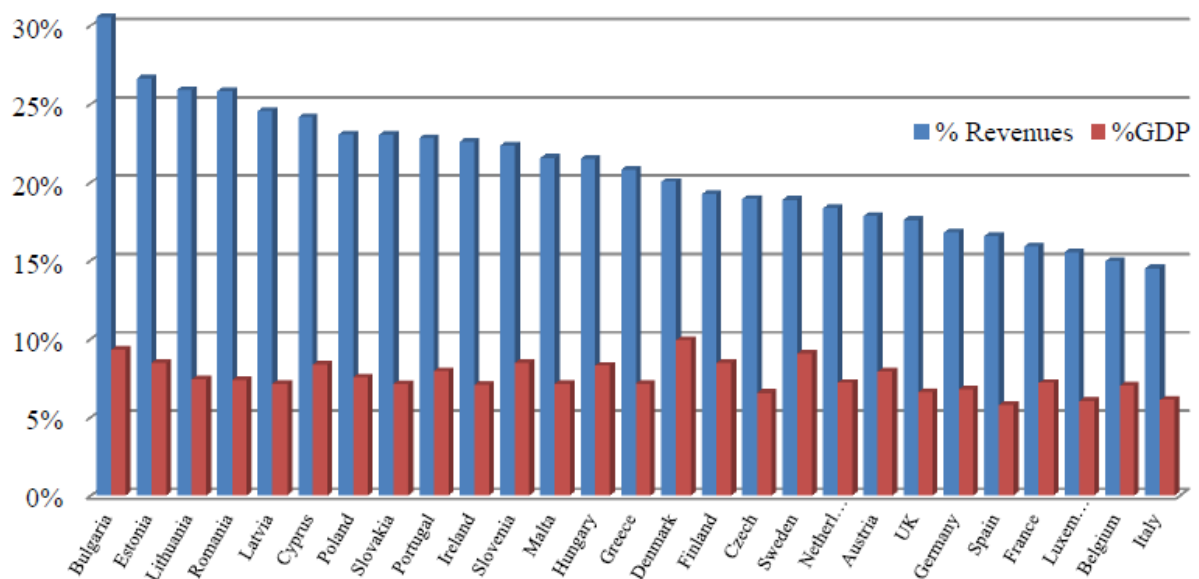
⁶ Maksupettuste ennetus on odavam kui ravi. Äripäev 04.04.2013, veebis: <http://www.aripeev.ee/blog/2013/04/04/maksupettuste-ennetus-on-odavam-kui-ravi>, 15.03.2015.

⁷ Tax revenue statistics - government revenue from taxes and social contributions. Eurostat. Internetis: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics_-_government_revenue_from_taxes_and_social_contributions, 05.02.2015.

Jooniselt 1 nähtub, et keskmine maksude osakaal SKT-st Euroopa Liidus oli 2012. aastal veidi üle 40%.

Kõigi Euroopa riikide jaoks on käibemaks üks peamisi riigieelarve tulusid. Keskmiselt moodustas käibemaksutulu 21% kõigi liikmesriikide riigieelarve tuludest ajavahemikul 2000-2011 või 7,5% SKT-st.⁸

Joonis 2 - käibemaksutulu Euroopa Liidu liikmesriikides, 2000-2011⁹

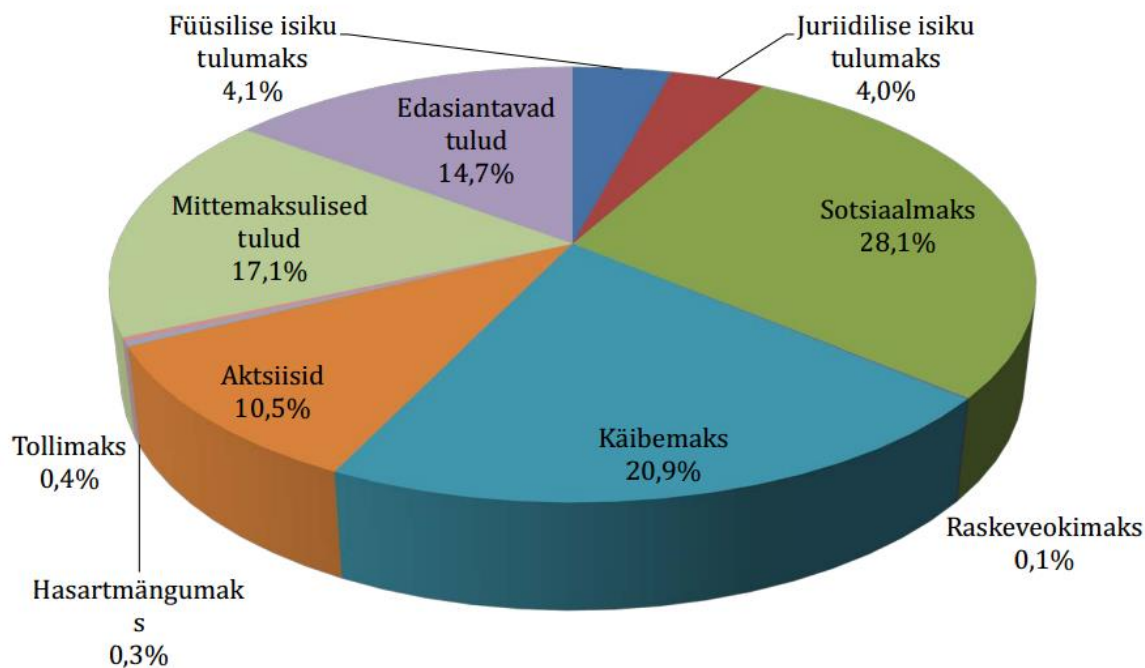


2014. aasta riigieelarve tuludest moodustasid mittemaksulised tulud vaid 17,1% ning käibemaksu osakaal oli 20,9%.

⁸ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report. TAXUD/2012/DE/316, Warsaw 2013, lk 11.

⁹ Ibid., lk 11.

Joonis 3 – riigieelarve tulud 2014¹⁰



RAHANDUSMINISTEERIUM
MINISTRY of FINANCE of the REPUBLIC of ESTONIA

Teisalt on aga küsimus selles, kui palju maksutulud jääb riikidele laekumata. Rootsi Skatteverket selgitas oma hinnangus käibemaksu puudujäägi (saadud käibemaksu ja selle, kui palju käibemaksu liikmesriigid tegelikult nende majandust hinnates oleks pidanud saama, vahe, kirjanduses mõnes kohas ka kui maksuauk) osas, et käibemaksu puudujäägi hinnang on suuresti ebakindel, hinnangu andmiseks on raske leida andmeid, millele tugineda ning et suur osa käibemaksu kontrolliga tegelevaid isikuid on seisukohal, et see summa on suur, kuid seda on faktidega raske tõendada.¹¹ Seda ilmestab muuhulgas näide, kuidas Suurbritannias 2009. aasta hinnangud MTIC pettuste kohta hiljem ekslikeks osutusid, kuna need ei arvestanud suuri kaotusi CO² emissiooniga seotud pettuste tõttu, mida esialgsete hinnangute tegemise ajal polnud lihtsalt riigivõimude poolt veel avastatudki.¹²

HMRC hindas käibemaksu puudujäägi suuruseks Suurbritannias 2012-2013 aastal umbes 19% kogu hinnanguliselt laekuma pidanud käibemaksust. Saamata jäänud käibemaksu suuruseks

¹⁰ 2014. aasta riigieelarve graafikud. Riigikantselei. Veebis:

<https://www.riigikantselei.ee/valitsus/valitsus/et/uudised/Failid/2013/Riigieelarve%20graafikud%202014.pdf>, 05.02.2015.

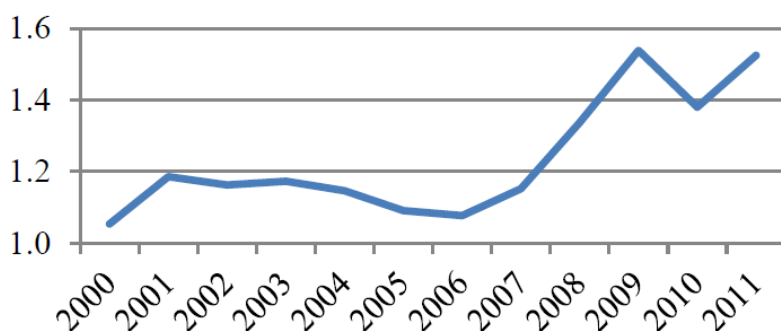
¹¹ Skatteverket (2008) Tax gap map for Sweden, Report 2008:1B, lk 64. Veebis:

http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf, 05.02.2015.

¹² Ainsworth, R.T. MTIC (VAT Fraud) in VoIO. Boston University School of Law Working Paper No. 10-03, 2010, lk 4.

sellel perioodil hinnati 12,4 biljonit naela, millest MTIC pettuse tõttu saamata jäänud maksutulu hinnati 1,3 biljonile naelale.¹³ Komisjon hindas, et 2006. aastal oli käibemaksupuudujääk 12% ehk natuke üle 100 miljoni euro.¹⁴ Selles ettekandes asuti muuhulgas seisukohale, et käibemaksu puudujääk Eestis on langenud – 2004. a hinnati käibemaksu puudujäägiks 21% ja 2006. a vaid 8%.¹⁵ Samas anti 2013. aasta uuringus hinnang, et 2011. aasta käibemaksu puudujääk Euroopa Liidus tervikuna oli ligikaudu 193 miljoni eurot.¹⁶ Seega olenemata võimalikest arvestuslikest vigadest, on käibemaksu puudujääk vahepeal pea kahekordistunud. Järelikult on tegemist jätkuvalt tõsise probleemiga ja selle jätkuva laienemisega. Erinevate uuringute kohaselt hinnatakse pettuste tõttu saamata jäänud käibemaksu suurust mõnes riigis 10%-ni prognooside kohaselt laekuma pidanud käibemaksust.¹⁷ Olenemata erimeelsustest on siiski kõik uuringud seisukohal, et maksupuudujääk on tõenäoliselt viimastel aastatel suurenenud. Seda illustreerib joonis 4.

Joonis 4 - hinnanguline käibemaksupuudujääk SKT kohta Euroopa Liidus keskmiselt¹⁸



Eesti käibemaksupuudujääk oli aastatel 2000-2011 keskmiselt 15%. Nagu ka teistes uutes liikmesriikides, vähenes puudujääk märgatavalt peale 2004. aastat (24-lt protsendilt 9-le aastal 2007), kuid hakkas uuesti tõusma peale 2008. aastat koos finantskriisi süvenemisega.¹⁹

¹³ Measuring Tax Gaps 2014. HMRC, lk 22. Veebis: https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.uk%2Fgovernment%2Fuploads%2Fsystem%2Fuploads%2Fattachment_data%2Ffile%2F364009%2F4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf&ei=1KLTVKWzAqvnywPcjYH4AQ&usg=AFQjCNGhZSoKKmWR6vJXc6WJsICIf418g&sig2=_632XnnUycZCoQUlqLcAkA&bvm=bv.85464276,d.bGQ&cad=rja

¹⁴ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, report published by Reckon LLP, 21 September 2009.

¹⁵ Ibid., lk 13.

¹⁶ Ibid., lk 11.

¹⁷ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 3.

¹⁸ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report. TAXUD/2012/DE/316, Warsaw 2013, lk 30.

¹⁹ Ibid., lk 49.

Käibemaksu puudujäägi suurus Eestis on praegu hinnanguliselt 260–270 miljonit eurot, s.o ca 17% riigieelarvesse laekuvast käibemaksu summast aastas.²⁰

Tuleb siiski märkida, et kuigi maksude tasumata jätmine on kindlasti alalaekumise üks oluline tegur, ei teki maksupuudujääk siiski üksnes pettuste tõttu. Käibemaksu tasumata jätmise põhjusteks võivad muuhulgas olla ka pankrotid, maksejõuetus, statistikavead, maksuviivitused ja maksustamise vältimine.²¹

Seda, et tegemist on olulise probleemiga, kinnitab ka asjaolu, et MTIC pettusega võitlemine on üheks valikuliseks Eurojust'i prioriteediks aastatel 2014-2017.²²

Käibemaksupettuste probleem on üle maailma sedavõrd terav põhjusel, et oma olemuselt on tegu ainsa maksuga, mida saab riigilt pettuse teel omastada. Kõigi ülejäänud maksude olemus eeldab pettusena maksu maksmata jätmist. Maksu maksmata jätmisega ei saa isik aga teha rohkem kahju kui on tema enda maksukohustus. Käibemaks on aga maks, mis võimaldab pettuse kaudu raha teenida, k.a ilma, et ettevõttel mingit reaalselt äritegevust üldse oleks.²³

Maksude alalaekumine on majanduslikult kulukas kahe peamise faktori osas. Esiteks, riigieelarve kaotus ja muuhulgas ka potentsiaalselt kõrgemad maksud, mis omakorda viivad teatud surnud ringini: kõrgemad maksud, et kompenseerida laekumata makse ja omakorda kõrgem mittelaekumine kõrgemate maksude tõttu (selle tunnistajaks on mitmed käibemaksu tõhusud EL-is viimastel aastatel). Teiseks vähendab maksude alalaekumine ka maksusüsteemi efektiivsust ja üleüldist majanduse produktiivsust. Maksudest hoidumine viib moonutatud

²⁰ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 37. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBflXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

²¹ Komisjoni 19. septembri 2013. aasta pressiteade IP/13/844, veebis: https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2F.europa.eu%2Frapid%2Fpress-release_IP-13-844_et.pdf&ei=ryj0VKzRNYniUZmngKAF&usg=AFQjCNEzOd2ZErkiH3Cy1SdDEbkKhGHCVw&bvm=bv.87269000,d.d24&cad=rja, 02.03.15.

²² Eurojust News, Issue no. 11, March 2014, lk 2.

²³ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 6. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBflXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

majanduslike otsusteni, kuna üksikisikud ja ettevõtjad muudavad oma käitumist vastavalt võimalustele makse vähendada.²⁴

Oma näilikke tehinguid 0% käibemaksuga maksustades ja nii käibemaksu maksmist ametivõimudele vältides, saavad selle skeemi rakendajad pakkuda oma klientidele tunduvalt madalamaid hindu, millel on kunstlik ja ebasoodne mõju hindadele Euroopa Liidus, samal ajal mõjutades ka konkurentsi, teatud tegevuste lokaliseerimist ja ettevõtjate investeerimisotsuseid.²⁵ Praxise uuringus „*Väikese ja keskmise suurusega ettevõtete arengusuundumused 2012*“ toovad ettevõtjad ühe olulise konkurentsi pärssiva asjaoluna välja just varimajandust – konkurentide poolt läbiviidavad maksupettused, et sellega turul eelis saada.

Eesti Vabariigi põhiseaduse (edaspidi PS) § 31 kohaselt peab riik tagama ettevõtlusvabaduse. Ettevõtlusega tegelemise õigus ei ole absoluutne, selle vabaduse tagamiseks tuleb õigusaktidega luua tingimused ja kord. Üheks selliseks tingimuseks on maksuõigus ning kohustus kinni pidada maksuseadustest ja nende alusel antud õigusaktidest. Kui riik seab maksuõigusega tingimused, millest kinnipidamine ei ole võrdselt ja piisavalt efektiivselt tagatud, rikub riik PS §-s 12 sätestatud üldist võrdsusõigust: kõik on seaduse ees võrdsed. Võrdsusõigus ettevõtluses maksuõiguse tähenduses seisneb käesolevas kontekstis riigi kohustuses võtta kasutusele piisavalt mõjusad meetmed, et käibemaksu tasumisel ja tagastamisel ei muutuks isikute võrdsusõigus fiktsiooniks. Käesoleval juhul tähendab see, et ettevõtlusvabadust piiratakse aruandluse kohustusega eesmärgil kaitsta seda sama vabadust ebaausa konkurentsi negatiivse mõju eest. Seega PS § 31 koosmõjus §-ga 12 alusel on riik mitte ainult õigustatud, vaid kohustatud piirama ettevõtlusvabadust eesmärgiga tagada turul võrdsed konkurentsitingimused.²⁶

Käesolevas töös on kasutatud nii juriidilist, ajaloolist kui ka võrdlev-analüütilist meetodit. Kuna karussellpettuse skeemi mõistmiseks on oluline teada selle kujunemise tausta, käsitleb töö esimene osa käibemaksu puudutava kehtiva regulatsiooni kujunemise lugu. Seejärel peatub töö

²⁴ Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report. TAXUD/2012/DE/316, Warsaw 2013, lk 90.

²⁵ Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 234.

²⁶ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 19. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBflXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

MTIC pettuse ja selle liikide iseloomulikel tunnustel ning kirjeldab lühidalt mis on MTEC pettus. Enne võimalike lahenduste tutvustamist ja analüüsi annab töö kolmas osa ülevaate asjassepuutuvast Eesti kohtute ja Euroopa Kohtu praktikast.

Töös püstitatud uurimisküsimused on üldistatult järgmised: mida kujutab endast karussellpettus ja kuidas see pettus toimib; kuidas kajastub karussellpettus kohtupraktikas; millised on võimalikud lahendused karussellpettusele ning nende võimaluste kriitika. Selle tarbeks on töö autor läbi töötanud karussellpettust puudutava kirjanduse, nii Euroopa Kohtu kui ka Eesti kohtute kohtupraktika ning asjassepuutuvad õigusaktid. Töö autor viibis kaks kuud praktiliselt Eesti Maksu- ja Tolliametis, kus puutus korduvalt kokku karussellpettusega. Kuna karussellpettus on põhimõtteliselt sama kaubaga korduvalt toime pandud soetuspettus, siis käsitleb töö sageli MTIC pettust üldisemalt. Tegemist on teemaga, mis vääraks palju põhjalikumat käsitlust, kuid mis kahjuks ei mahu magistritöö formaati.

Lisaks oma juhendajale tänan veel Eesti Maksu- ja Tolliameti ning eriti oma sealset praktika juhendajat Ene Lainemäed, kes ka selle töö valmimist heade nõuannetega toetas.

1. Kehtiva regulatsiooni kujunemislugu

Selleks, et MTIC pettust paremini mõista, annan kõigepealt lühikese ülevaate kehtiva käibemaksuregulatsiooni kujunemisloost.

Lisandunud väärtuse maksu hakkas tootmissfääris esimesena rakendama Prantsusmaa (1954, *taxe sur la valeur ajoutée*)²⁷ ning selle rakendamist peetakse 20. saj kõige tähelepanuväärsemaks sündmuseks maksunduses.²⁸ Tookord ei vastanud see veel käesoleval ajal EL-i liikmesriikides kehtiva lisandunud väärtuse maksu nõuetele. 1968. aastal hakati seda Prantsusmaal rakendama ka teenuste puhul ning kohaliku maksuna jaekaubanduses.²⁹ Sellel ajal kehtis ülejäänud Euroopa ja OECD riikides kas müügimaks, mis koormas hulgimüüjaid ja/või jaemüüjaid, või kumuleeruv käibemaks. Nn tänapäevased lisandväärtusmaksud võeti kasutusele Taanis 1967. a, Saksamaal, Rootsis ja Hollandis 1969. a, Belgias 1971. a ja Itaalias ning Suurbritannias 1973. aastal.³⁰ Nüüdseks on käibemaksu kehtestanud ligi 140 riiki maailmas.³¹ Siiski leidub riike, kus käibemaksu sellisel kujul ei ole kehtestatud: näiteks Ameerika Ühendriigid või Araabia Ühendemiraadid.³² Põhjus, miks müügi- ja lisandväärtusmaksud on osutunud nii populaarseks, on nende suhteliselt madal määr, lai maksubaas ning riigile suhteliselt lihtne ja valutu kogumine.³³

Käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu arengule andis olulise tõuke Euroopa ühinemise protsess.³⁴ Kuna käibemaks on kaudne maks, mis mõjutab otseselt maksustatavate kaupade ja teenuste müügihinda, on Euroopa Liit võtnud suuna käibemaksu (ja teiste kaudsete maksude) harmoniseerimisele. See suund on tingitud vajadusest tagada kaupade ja teenuste vaba liikumine ühisturul.³⁵ Juba 1957. a Rooma lepingus peeti vältimatuks tasandada liikmesriikide maksusüsteemide erinevused. Euroopa Komisjoni 1967. a esimese (67/227/EEC) ja teise (67/228/EEC) lisandunud väärtuse maksu direktiiviga alustati liikmesriikide seniste tarbimismaksude süsteemi ühtlustamist.³⁶ Alates 1968. aastast toimib lisandväärtuse maks

²⁷ Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ. Tallinn 2014, lk 16.

²⁸ Tammert, P. Maksundus. OÜ Aimwell. Tallinn 2005, lk 253.

²⁹ Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ. Tallinn 2014, lk 17.

³⁰ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. Veebis: <http://www.fin.ee/doc.php?79368>, 16.01.2015.

³¹ OECD, Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, lk 23.

³² Frunza, M. C. Fraud and Carbon Markets: The Carbon Connection. Routledge, 2014, lk 47.

³³ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/doc.php?79368>, 16.01.2015.

³⁴ Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ. Tallinn 2014, lk 17.

³⁵ Lehis, Lasse; Lind, Kaspar. Käibemaksuseadus : kommenteeritud väljaanne : seisuga 1. oktoober 2003, Tartu: Casus, 2003, lk 12.

³⁶ Tammert, P. Maksundus. OÜ Aimwell. Tallinn 2005, lk 253.

kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides.³⁷ Seoses Euroopa Liidu eelarvesüsteemi reformimisega 1970. aastal otsustati liikmesriikide liikmesmaksude aluseks määrata lisandunud väärtuse maksu laekumine, mis aga eeldas maksusüsteemide ühtlustamist. Liikmesriikide lisandunud väärtuse maksu seaduste ühtlustamiseks võeti 17. mail 1977. a vastu Euroopa Liidu Nõukogu kuues direktiiv: „*On the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform bases of assessment*“ („Liikmesriikide käibemaksualaste seaduste ühtlustamisest – ühtne lisandunud väärtuse maksusüsteem, ühetaoline maksubaas“).³⁸

Seoses ühendusesisese kaubanduse tarbeks piiride kaotamisega 1992. a oli vaja täiendavalt muuta käibemaksu süsteemi, mida rakendada ühendusesisele kaubandusele. Komisjon pakkus välja võimaluse luua arvelduskoda, mis kindlustaks, et müüva liikmesriigi poolt kogutud maks ja importivas liikmesriigis maha arvatud käibemaks jõuaks viimase liikmesriigi maksuhaldurini. See ettepanek aga ei leidnud heakskiitu, kuna arvati, et arvelduskoda praktikas ei rakenduks, kuna liikmesriikidel puuduks huvi motiveerida oma ostjaid selleks, et koguda maksu, mida edasi kanda teisele liikmesriigile. Selle asemel võeti kasutusele süsteem, mille alusel ühendusesisesed tehingud on maksustatud 0% käibemaksu määraga. Eksportija ei rakenda hinnale käibemaksu, kuid on õigustatud riigilt nõudma tagasi sisendvara ostmise käibemaksu; importija ei maksa samuti käibemaksu, kuid nõuab seda edasisel müügil ja edastab saadud käibemaksu oma maksuhaldurile. Seega on tarbimine maksustatud importivas riigis. Käibemaksu ühtlustamise õiguskord³⁹ näeb ette, et muutused tehakse ühehäälselt, kuid ei täpsusta, millist õiguslikku vahendit tuleb selleks kasutada.⁴⁰ Kuna kõik muudatused selles süsteemis nõuavad üksmeelset otsust, siis puuduva poliitilise tahte tõttu on see süsteem siia maani jäänud suuresti samaks.⁴¹ See regulatsioon on aga pannud aluse MTIC pettusele, mille olemust käsitlen põhjalikumalt edaspidi. Selle siia maani kehtiva regulatsiooni näol oli aga tegemist üleminekuregulatsiooniga, mille asendamist nähti esialgselt ette juba enne 1995. aasta lõppu, kuid juba eelnimetatud üksmeelsuse nõude tõttu on see siiani kehtima jäänud.⁴² Samuti tuleb ühehäälselt vastu võtta meetmed käibemaksudirektiivi rakendamiseks. Sellise

³⁷ Lehis, Lasse; Lind, Kaspar. Käibemaksuseadus : kommenteeritud väljaanne : seisuga 1. oktoober 2003, Tartu: Casus, 2003, lk 11.

³⁸ Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 2001, lk 11.

³⁹ Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 113.

⁴⁰ Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 13.

⁴¹ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Internetis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldEUcom/101/10104.htm>

⁴² Gormley, L. W. EU Taxation Law. Richmond Law & Tax Ltd, 2006, lk 53.

mehhanismi (nõukogu määrus) kasutamine käibemaksudirektiivi uute muudatuste kiireks täpsustamiseks enne nende jõustumist ei ole olnud tõhus.⁴³

Lisandunud väärtuse maksu ühtlustamine jätkus 1993. aastal direktiiviga, millega liikmesriikidele anti lisaks käibemaksu 15%-lisele miinimummäärale võimalus kehtestada veel kaks madalamat maksumäära, millest üks pidi olema vähemalt 5%. Kuna seoses paljude muudatustega muutus kuues direktiiv raskesti loetavaks, siis võeti 28. novembril 2006. aastal vastu Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, millega sõnastati senine kuues direktiiv ümber.⁴⁴ Lisaks kasutatakse täna keerukat süsteemi, kus teatud protsent käibemaksu baasist on iga konkreetse liikmesriigi käibemaksul põhineva Euroopa Liidule antava panuse arvutamise aluseks.⁴⁵

Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksupettuste, maksudest kõrvalehoidumise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiivi tunnustatud ja soovitud eesmärk (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 76, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 54), mis võib teatavatel asjaoludel õigustada kaupade vaba liikumise piiranguid. Samuti on kohu oluliseks pidanud ta et ettevõtjate olukord ei oleks vähem soodne kui see, mis neil oli enne liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamist, kuna see läheks vastuollu siseturu eesmärgiga hõlbustada liikmesriikidevahelist kaubandust.

Võttes arvesse, et võrreldes varasemaga ei saa maksukohustuslased enam tugineda tollivõimude väljastatud dokumentidele, tuleb ühendusesisest tarnet ja omandamist tõendada muul viisil. Kuigi ühendusesisest kaubandust reguleeriv kord on tõepoolest muutunud avatumaks maksudest kõrvalehoidumisele, siis vastab tõele ka see, et liikmesriikide kehtestatud nõuded tõendamisele peavad arvestama Euroopa Liidu asutamislepingus sätestatud põhivabadustega, milleks on näiteks kaupade vaba liikumine. Selles osas on oluline rõhutada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikele 8 võivad liikmesriigid maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks kehtestada vajalikuks peetavaid kohustusi, ilma et sellised kohustused tooksid liikmesriikidevahelises kaubanduses piiriületamisel kaasa formaalsusi.⁴⁶

⁴³ Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 13.

⁴⁴ Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ. Tallinn 2014, lk 20.

⁴⁵ The Fight Against Fraud on the EU's Finances. House of Lords. European Union Committee. 12th Report of Session 2012-13, lk 21.

⁴⁶ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 27. september 2007. Teleos plc jt versus Commissioners of Customs and Excise, kohtuasi C-409/04. ECLI:EU:C:2007:548.

Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, ei ole ühenduse õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kasutusele kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses („karusselli” tüüpi pettuse osas kohtuotsused Federation of Technological Industries jt, punkt 33, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 51). Samas on kohus rõhutanud, et kuuenda direktiiviga on vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksuma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne, ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest.⁴⁷

Eestis kehtestati käibemaks Vabariigi Valitsuse 10.10.1990 määrusega nr 209 (RT 1990, 14, 158), mis jõustus 1. jaanuaril 1991. Maksumääraks oli algselt 7%, kuid kohalik omavalitsus võis kehtestada jaekaubanduse käibeale täiendava 3%-lise maksumäära.⁴⁸ 1991. aastast hakkas kehtima küll uus maksustamise printsiip – lisandunud väärtuse maksustamine – kuid maksu nimetus jäeti samaks - käibemaks. Samuti võib käibemaksu nimetuse säilimise põhjusena tuua ka Saksamaa maksusüsteemi mõju. Nimelt võeti käibemaksu kehtestamisel eeskuju Saksamaalt ning saksakeelne nimetus *umsatzsteuer* tähendabki käibemaksu.⁴⁹

1992. a, peale Eesti Vabariigi taasiseseisvumist, koos oma raha kasutuselevõttuga kehtestati Eestis 18% käibemaks, kuid see seadus jõudis kehtida väga lühikest aega, sest juba 1993. a võeti käibemaksuseaduse tekst vastu uues redaktsioonis ja see hakkas kehtima 1994. aastast. Seadust on praktiliselt igal aastal mitmeid kordi parandatud ja täiendatud ning 1998. ja 2002. aastal asendati senine tekst täiesti uue redaktsiooniga.⁵⁰

⁴⁷ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 27. september 2007. Teleos plc jt versus Commissioners of Customs and Excise, kohtuasi C-409/04. ECLI:EU:C:2007:548

⁴⁸ Lehis, Lasse; Lind, Kaspar. Käibemaksuseadus : kommenteeritud väljaanne : seisuga 1. oktoober 2003, Tartu: Casus, 2003, lk 12.

⁴⁹ Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.fin.ee/doc.php?79368>, 16.01.2015.

⁵⁰ Tammert, P. Maksundus. OÜ Aimwell. Tallinn 2005, lk 254.

2. Puuduva lüli pettuse liigid

2.1.MTIC pettus

Ühendusesisese kaubavahetuse maksustamiskord on soodus pinnas sellise kõrvalehoidumise jaoks, mille raames kasutatakse käibemaksusüsteemi mehhanisme, eesmärgiga saada sisendkäibemaksu mahaarvamise, maksuvabastuste ja käibemaksu tagastamiste teel ebaseaduslikku tulu.⁵¹ Võimalusi, kuidas käibemaksu vältida või seda puudutavat regulatsiooni ebaseaduslikult ära kasutada, on palju.⁵² Üks levinumaid on ühendusesisese soetamisega seotud pettus ehk MTIC (ing k *Missing Trader Intra-Community*) pettus. Väidetavalt kujutas esimene sellelaadne pettus Euroopa Liidus endast kulla salakaubavedu üle Luksemburgi piiri, kus kullale kehtis 0% maksumäär, misjärel kuld müüdi riigis, kus sellele kehtis käibemaks ning seejärel müüja kadus.⁵³

MTIC pettus on käibemaksureeglite kuritarvitus piiriüleste tehingute korral EL siseselt. See rajaneb selliste tehingute 0% maksustamise reeglil.⁵⁴ Käibemaksumäär 0% on praktikas käibiv termin, millega tähistatakse maksuvabastuse eriliiki.⁵⁵ Nullmäära ja maksuvabastuse vahe seisneb selles, et esimesel juhul saab ettevõtja ostmisel tasutud käibemaksu maha arvata.⁵⁶ Käibemaksudirektiivis, samuti paljude liikmesriikide käibemaksuseadustes, ei kasutata nullmäära mõistet, vaid eristatakse kahte liiki maksuvaba käivet. Nullmäära kasutamine võimaldab seaduses paremini orienteeruda ning erinevaid maksuvabastusi paremini eristada, kuid asjatundmatule lugejale tekitab 0% maksumäära olemasolu kindlasti vähemalt esmapilgul segadust.⁵⁷ Regulatsioon tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 138, mille kohaselt on kauba ühendusesisene käive vabastatud käibemaksust ning maksukohustuslasel on õigus arvata maha kauba soetamisel makstud käibemaks. Sisuliselt tähendab see seda, et käibemaksu määr müügil teise liikmesriiki on 0% ehk müüja ei lisa hinnale käibemaksu, kuid teisest liikmesriigist pärit

⁵¹ Kohtujuristi ettepanek - Szpunar - 11. september 2014. Liidetud kohtuasjad C-131/13, C-163/13 ja C-164/13. Veebis: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CC0131&lang1=et&type=TEXT&ancre=>, 02.03.15.

⁵² Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 9.

⁵³ Bukhsh, F. A., H. Weigand. "VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions." Tilburg University, Madalmaad, 2014, lk 1.

⁵⁴ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Internetis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lducom/101/10104.htm>

⁵⁵ Lehis, L. Maksuõigus. Juura 2012, lk 320.

⁵⁶ Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ, Tallinn 2014, lk 116.

⁵⁷ Lehis, L. Maksuõigus. Juura 2012, lk 320.

ostja lisab käibemaksu kaupa oma riigis edasi müües ja edastab saadud käibemaksu oma riigi haldurile.

Raskused 0% maksustamisega on selles, et see regulatsioon mitte ainult ei „lõhu“ käibemaksu ketti, vaid teeb seda lisaks väga haavatavas kohas: siseriikliku ja välismaa maksuhaldurite kokkupuutepunktis.⁵⁸ Just see annab võimaluse paljude erinevate pettuste tekkeks. Neist kõige levinuma, MTIC pettuse kõige lihtsam vorm näeb välja nii, et kaupa ostev firma kogub edasimüügil käibemaksu ja jätab selle riigile tasumata, muutudes kas kättesaamatuks või pankrotistudes.⁵⁹

Selle pettuseliigi kasvu taga nähakse nelja faktorit:

- a) Kõrge väärtuse ja madala kaaluga kaupade kasv, mis muudab nende transpordi lihtsaks ja odavaks;
- b) 0% käibemaks ühendusesisese kaubanduse puhul, mis võimaldab kauba ostjatel teistest liikmesriikidest ostul mitte maksta käibemaksu, kuigi edasimüügil lisavad nad hinnale käibemaksu nagu tavaliselt
- c) Samal ajal on kauba eksportijatel õigus nõuda tagasi käibemaks, mis nad on maksnud ise kaupa ostes, nii et neil ei teki kahjumit, kuna nende riigi maksuhaldur hüvitab käibemaksu, mis jäi neil ühendusesisese kaubanduse 0% reegli tõttu saamata;
- d) Piiriüleste formaalsuste kaotamine EL siseselt, kuna see takistab liikmesriikidel rakendada protseduure, mis võiksid takistada kaupade vaba liikumist EL siseselt. See tähendab, et 0% käibemaksuga imporditud kaupa saab kindlaks teha vaid müüja müügiandmete auditi kaudu – see on aga protsess, mida rakendatakse tavaliselt vaid siis, kui käibemaks on deklareeritud, mis toimub alles mõnda aega peale tehinguid.⁶⁰

MITC pettuste korral on võimalik, et kõik ahelas olevad ettevõtted ei ole pettusest teadlikud. Selle kohta on Euroopa Kohus kinnitanud, et juhul, kui maksuasutus suudab tõestada, et klient teadis või oleks pidanud teadma, et temapoolne kauba soetamine on osa käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumiseks tehtavast tehingust, võib maksuasutus keelata kliendil käibemaksu maha arvata. Maksuasutused peavad seda igal konkreetsel juhul tõendama. See on pikk, kulukas ja keeruline menetlus. Lisaks võib see asetada maksukohustuslase haavatavasse olukorda,

⁵⁸ Ainsworth, R.T. Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. Tax Notes International, 2006, lk 445.

⁵⁹ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Veebis:

<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/10104.htm>

⁶⁰ Ibid.

eelkõige uute tarnijate puhul. Maksukohustuslased peavad täiendavalt kontrollima, kas iga tarnija täidab nõudeid. Heausklikud ettevõtjad on sellest hoolimata silmitsi riskiga, et nende mahaarvamisõigust võidakse piirata, kuna nad on tahtmatult teinud tehinguid petturitega.⁶¹ See on üks põhjustest, miks oleks parem võidelda MTIC pettustega juba eos, mitte nende tagajärgedega.

MTIC pettus esineb erinevates vormides, mille puhul erialakirjanduses eristatakse kolme erinevat tüüpi:

1. pettus kui võimaluse ärakasutamine (näiteks klient maksab kohvi eest sularahas ning müüja kasutab juhust, jättes tehingu registreerimata ja käibemaksu maksmata);
2. pettus kui süsteemne katkestus (pettuse eesmärk ongi saada maksmata jäetud käibemaksust süsteemselt kasu);
3. pettus kui kaasnev kahju (pettus kaasneb mingile muule seadusrikkumisele nagu näiteks rahapesu või relvade ebaseaduslik müük).⁶²

Võimaluse ärakasutamist esineb kõige sagedamini ja on tavapärane, et see kaasneb tavalise äritegevusega. Süsteemse katkestusena läbiviidud pettused kujutavad endast palju suuremat kaotust maksutulu osas ja tihti luuakse vaid pettuse tarbeks süstemaatiliselt Euroopa riikides ettevõtteid. Kolmas variant, pettus kui kaasnev kahju, on kõige harvemini esinev pettuse vorm ja esineb vaid juhtudel, kus käibemaksupettus lisandub teistele ebaseaduslikele tegevustele. Tegemist on väga väikese osaga käibemaksupettustest, mis väärib siiski suurt tähelepanu, kuna see võib olla vihjeks sügavamal asuvale muule kuritegelikule tegevusele. Näiteks käibemaksupettused emissioonilubadega, mis olid seotud rahapesuga.⁶³

MTIC pettusi on väga erinevaid, kuid üldiselt jagatakse need kaheks: soetuspettus ja karussellpettus.

⁶¹ Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 20.

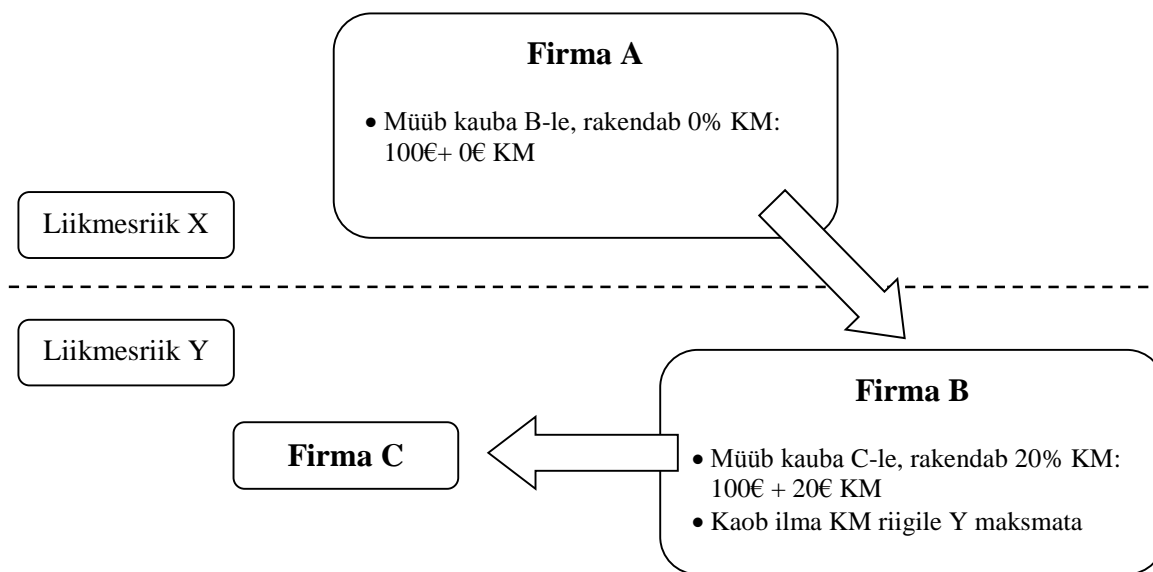
⁶² Frunza, M. C. Fraud and Carbon Markets: The Carbon Connection. Routledge, 2014, lk 49.

⁶³ Ibid.

2.1.1. Soetuspettus

Kõige lihtsam soetuspettuse skeem seisneb selles, et ettevõtte ostab 0% käibemaksuga teise liikmesriigi ettevõttelt kaupa ning müüb selle oma riigis edasi, lisades kauba maksumusele käibemaksu, kuid seejärel muutub kättesaamatuks (sellest nimetus „puuduv lüli“) ning kaob koos käibemaksuga, mis oleks pidanud laekuma maksuametile.

Joonis 5 - soetuspettuse lihtsustatud skeem⁶⁴



Skeemi järgi „teenib“ firma B 20 eurot. Kui ausalt tegutsev ning seadust järgiv ettevõtte lisab kauba müümisel käibemaksu ning tasub selle maksuametile, siis pettur jätab selle endale ning kaob. Tavapärane on, et firma A on samuti mingi ettevõtte käest B-le müüdud kauba eelnevalt ostnud ning saab nüüd selle käibemaksu sisendkäibemaksu hulgast maha arvata.

Soetuspettuse puhul võivad nii esialgne eksportija A kui ka C olla pettusest mitte teadlikud.⁶⁵ B kui lüli, kes kaob, on aga alati pettusest teadlik.

Tegemist on siiski lihtsustatud skeemiga ja võib olla tavapärane, et selles on tegelikkuses rohkem lülisid. Pettuses osalejad teevad tavaliselt kõik, et pettus hiljem ilmsiks ei tuleks. Näiteks võivad pettusega olla ahelas seotud mitu ettevõtet, kes müüvad kauba läbi teiste

⁶⁴ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Internetis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/10104.htm>

⁶⁵ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 15.

ettevõtete, kes ei ole pettusest teadlikud, et raskendada hiljem maksuhalduril pettusele jälile saamist.

2.1.2. Karussellpettus

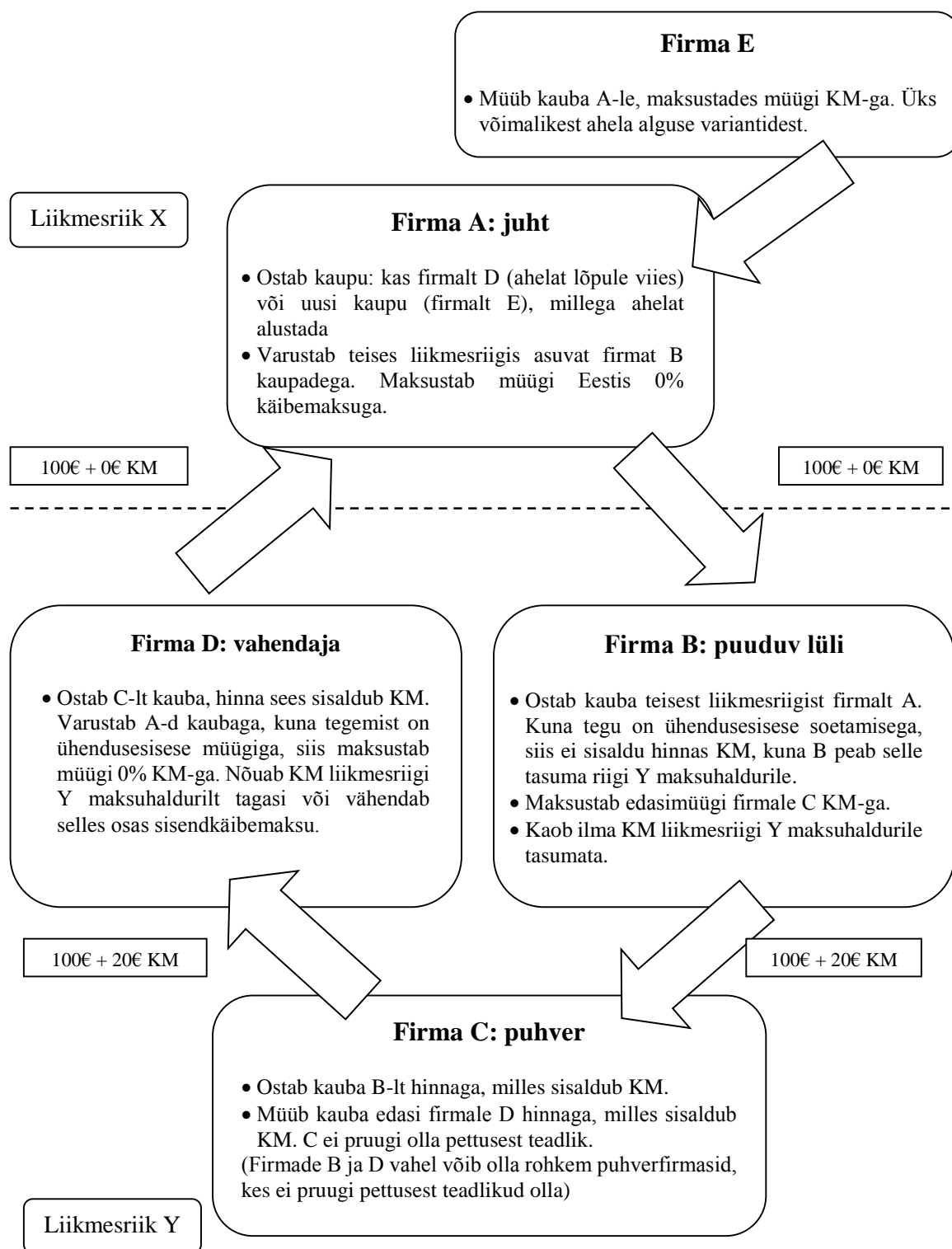
Karussellpettuse korral on skeem suuresti sama, mis soetuspettuse puhul ja toetub taas asjaolule, et „puuduv lüli“ kaob oma riigi maksuhaldurile käibemaksu tasumata. Karussellpettuse korral jõuab aga kaup ringiga tagasi esialgse müüjani.

Pettuse ahel liigub üldjuhul järgmiselt (joonis 6):

- 1) Firma A, kes asub liikmesriigis X ja on seal registreeritud ka käibemaksukohuslasena, ekspordib kaupa firmale B liikmesriiki Y, kus B on käibemaksukohuslane. 0% käibemaksureegli rakendumise tulemusena saab A nõuda kauba esialgseks ostmiseks kulunud käibemaksu X riigi maksuhaldurilt tagasi või arvata see sisendkäibemaksuna maha. Oletame, et kauba hind ilma käibemaksuta on 100€.
- 2) Vastavalt kehtivale regulatsioonile, ei pea B kauba impordil käibemaksu tasuma, vaid koguma selle edasimüügil tulevikus oma maksuhaldurile. B müüb kauba edasi samuti liikmesriigis Y asuvale firmale C, lisades hinnale 20% käibemaksu, kuid kaob ilma käibemaksu maksuhaldurile edastamata.
- 3) Kaup liigub edasi läbi firma C, kusjuures sellised „puhverfirmasid“ võib ahelas olla palju. Kaup jõuab firmeni D, kes ekspordib kauba liikmesriigist Y välja. Lihtsustatud skeemi puhul liigub kaup D kaudu liikmesriigist Y tagasi liikmesriiki X. Tegelikult võib kaup liikuda läbi mitmete liikmesriikide, et pettusele oleks raskem jälile jõuda. Ekspordi kaudu omandab D õiguse nõuda oma maksuhaldurilt tagasi C-le makstud käibemaks või see oma sisendkäibemaksust maha arvata, sest ta rakendab 0% reeglit. Kui puhverfirmad ei ole kauba hinda tõstnud (selleks, et skeem oleks lihtsamini mõistetav) ja D ostab kauba hinnaga 120€, siis on tal õigus see antud näite puhul 20€ maksuhaldurilt tagasi saada.
- 4) Puhta karussellpettuse puhul ekspordib D kauba uuesti firmale A. Kogu protsess algab uuesti ning kaup jätkab ringlust.⁶⁶

⁶⁶ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 14.

Joonis 6 - lihtsustatud karussellpettuse skeem⁶⁷



⁶⁷ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Veebis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/1deucom/101/10104.htm>

Tegemist on karussellpettuse vägagi lihtsustatud skeemiga. Järgmises peatükis käsitletlen uuemat liigitust, mis eristab lisaks eelmainitutele ka kontrakaubanduspettust. See tuleneb asjaolust, et praktikas on karussellpettuse skeem palju keerukam (kaup liigub läbi enamate firmade) ja firma A, kes on pettuse juht, ostab tihti kauba samast liikmesriigist, kus ise asub (mitte otse firmalt D ehk vahendajalt eelneval skeemil). Tavaliselt liigub kaup läbi mitmete liikmesriikide, mis samuti muudab skeemi palju keerukamaks.

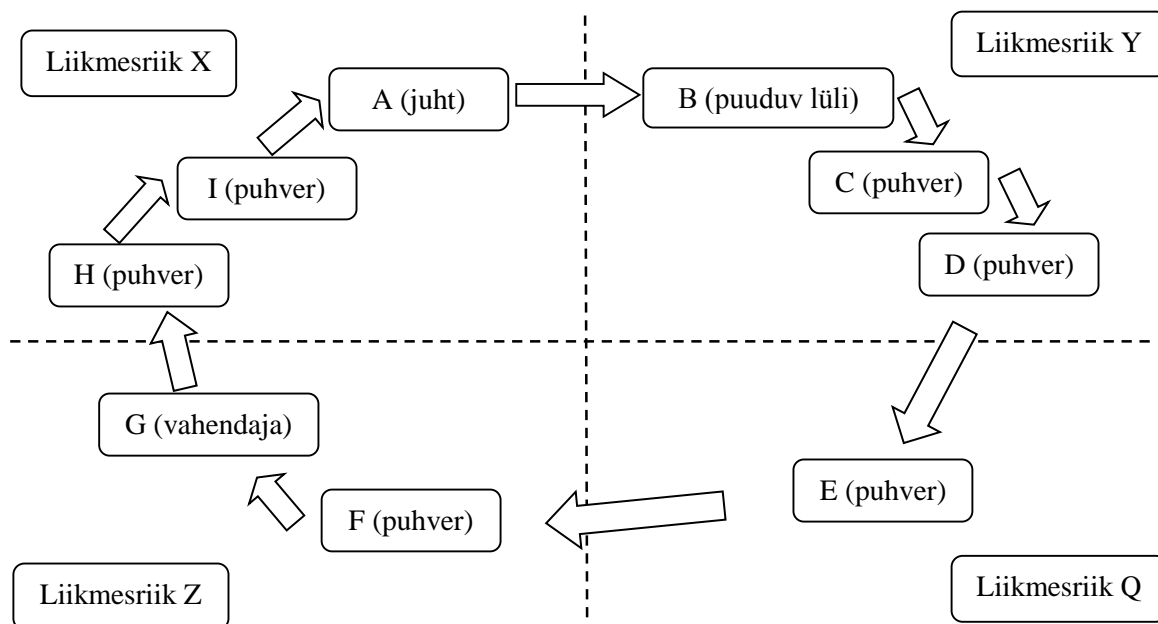
Selle pettuse nimetus tuleneb viisist, kuidas ühed ja samad kaubad ringlevad Euroopa Liidu piires ühest liikmesriigist teise, kus need taas edasi müüakse, ilma et need jõuaksid lõpptarbijani. Kõige lihtsam vormis on selliseks pettuseks vaja kolme ettevõtjat, kes on kahes eri liikmesriigis käibemaksukohustuslastena registreeritud (joonisel A, B ja D), kuigi üldjuhul on neid kahes või enamas liikmesriigis vähemalt kuus või seitse.

Kuigi maksuhalduri jaoks on tegemist keerulise pettusega, mida on raske avastada, siis paljude kriminaalide jaoks on tegemist üpris lihtsa skeemiga, kuna praktikas on pettus väga hästi varjatav. Seda näiteks kasutades palju puhverfirmasid ja liigutades kaupa mõnel juhul ka läbi Euroopa Liitu mitte kuuluvate riikide.⁶⁸ Petturite jaoks on lihtne leida ahelasse lisalülisid, kes võivad isegi pettusest teadmatud olla, et oluliselt raskendada maksuhalduril hiljem ahela ringi kokkusaamist ja pettuse avastamist.

Selleks kasutatakse muuhulgas rohkelt selliseid „puhvreid“, nagu järgneval joonisel 7 on näiteks C ja D, keda võib tegelikkuses olla mitmeid ning nagu mainitud, siis nad ei pruugi alati pettusest teadlikud olla.

⁶⁸ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 14.

Joonis 7 – rohkemate puhvrite kasutus karussellpettuse puhul



Sellele pettusele on lisaks iseloomulik, et puhvrite poolt tasumisele kuuluv käibemaks on pea olematu, sest ostu- ja müügihinna vahe on väga väike. Selle põhjuseks on asjaolu, et lülid ei lisa kaubale väärtust ja müüvad selle peaaegu sama hinnaga edasi, sest tehingud tehakse vaid pettuse eesmärgil ja osalistel ei ole vaja kasu saamiseks edasimüügil hinda tõsta, nagu see on tavapärase majandustegevuse puhul, kuna nad saavad tulu pettusest endast.

Tihti on ahelas mitmeid äriühinguid, keda kirjanduses kutsutakse kas variühinguteks või riulifirmadeks. Variühingute puhul on tegemist olukorraga, kus isik ei tegutse enda nimel või arvel, samas kui esitatavad dokumendid ja volitaja tahteavaldus vastavad vorminõuetele.⁶⁹ Variühing võib omada reaalselt majandustegevust või eksisteerida üksnes paberil, kuid riulifirma tähendus on kitsam, hõlmates üksnes reaalse majandustegevuseta variühinguid.⁷⁰ Sellised firmad ei vasta maksuhalduri päringutele ning kui suudetaksegi leida isik, kes kuulub firma juhatusse, siis ei tea ta tehingutest midagi, kuna reaalselt kontrollib ettevõtte tegevust petturlusega tegelev isik, kelle käes on kõik dokumendid, pangakaardid ning sellega seonduvad

⁶⁹ Rahapesu Andmebüroo soovituslik juhend rahapesu kahtlusega tehingute tunnuste kohta. Rahapesu Andmebüroo. Tallinn 2013, lk 1.

⁷⁰ E. Uustalu. Välismaised variühingud. Juridica, VI/1998, lk 300 - 305.

koodid.⁷¹ Tihti on deklaratsiooni esitamise ning käibemaksu tasumise ajaks müüjast alles ainult varatu juriidiline kest, mis oli juba algselt reaalse tegevuseta riulifirma.⁷²

Karussellpettuse käigus ringiratast liigutatav kaup on tavaliselt midagi, mida on lihtne transportida ning mille väärtus on juba väikestes kogustes suur, näiteks arvutikiibid, mobiiltelefonid või kallid autod.⁷³ Nii oli see vähemalt 2000ndate alguses, kuid aastaks 2006 oli see pettus edasi laienenud ka teenustele (CO₂ load ja VoIP teenused).⁷⁴ Ühendkuningriikides avastati näiteks 2008. aastal mobiiltelefonide müügiga loodud skeem, millega tekitati riigile kahju vähemalt 138 miljoni naela ulatuses.⁷⁵

Kaup ei pruugi läbi terve ahela liikuda, piisab sellest, kui kaup liigub vaid kahe liikmesriigi vahel üle piiri, et antud skeemil oleks A-l võimalik tõendada kauba olemasolu ja väita, et ta oli heauskne. Nagu tuleneb Euroopa Kohtu praktikast⁷⁶, mida hiljem käsitlen, siis on isiku vastutus piiratud, kui ta ei olnud ega poleks pidanud pettuse olemasolust olema teadlik. Maksukohustustlase poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing seotud käibemaksupettusega ilma, et see maksukohustustlane sellest teaks või peaks teadma.⁷⁷

Tüüpiline on, et A-l on lisaks karussellpettuse käigus tehtud tehingutele ka mingi muu äritegevus ja karussellpettuse abil vähendab ta muu äritegevuse käigus tasumisele kuuluvat käibemaksu sisendkäibemaksu mahaarvamise teel. Sellised asjaolud on ka maksuhalduri jaoks üheks kahtlusäratavaks tunnuseks. Näiteks tõmbab maksuameti tähelepanu, kui firma, kes tavapäraselt tegeleb kütusemüügiga, hakkab järsku vahendama hoopis mingit muud kaupa, mille müüb teise liikmesriiki, arvestades käibemaksu sisendkäibemaksust maha ning vähendades nii kütuse müügist tasumisele kuuluvat käibemaksu.

⁷¹ Jakobson, K. Sõdra kasutas libaarveid. – Äripäev, 10. juuni 2009.

⁷² Riigil jääb kütuseäri pettuste tõttu saamata sadu miljoneid. ERR, 7.09.2009. Internetis: <http://uudised.err.ee/v/majandus/f6cd19af-7f6a-4d85-b8e1-af96a5ea73dd>, 15.03.2015.

⁷³ Kohtujuristi ettepanek - Szpunar - 11. september 2014. Liidetud kohtuasjad C-131/13, C-163/13 ja C-164/13. Veebis: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CC0131&lang1=et&type=TEXT&ancre=>, 02.03.15.

⁷⁴ Ainsworth, Richard T. "Technology Can Solve MTIC Fraud—VLN, RTvat, D-VAT certification." *International VAT Monitor* 22.3 (2011), lk 153.

⁷⁵ Reuters. Factbox — How carousel fraud works. August 20, 2009. Internetis: <http://uk.reuters.com/article/2009/08/20/uk-carousel-fraud-britain-factbox-sb-idUKTRE57J43U20090820>, 14.03.2015.

⁷⁶ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 27. september 2007. Teleos plc jt versus Commissioners of Customs and Excise, kohtuasi C-409/04. ECLI:EU:C:2007:548

⁷⁷

Smith ja Keen loetlevad neli peamist karussellpettust iseloomustavat joont. Karussellpettus tekitab kahju kahes kohas: esiteks 20€, mida firma B maksuhaldurile ei tasu ja teiseks 20€, mille sissenõudmisõigus tekib firmal D rakendades ekspordil 0% reeglit. Teine iseloomulik joon on karussellpettuste puhul see, et väljapoolt skeemi hinnates võib olla väga raske jõuda kindlale järeldusele, kes skeemi lülidest on pettuses osalised. Nii kauba esialgne eksportija kui nõ puhverfirmad võivad olla süütu. Kolmandaks iseloomulikuks jooneks on asjaolu, et võtmeisik selles pettuses – puuduv lüli – peab olema oma riigis registreeritud käibemaksukohuslane. Selle põhjuseks on 0% rakendamise reeglite nõue, mis lubab selle rakendamist vaid müügi korral teise riigi maksukohuslasele ja kehtetu numbri esitamisel on oht, et pettus tuleb ilmsiks.⁷⁸

Eestis esineb karussellpettust kõige enam kütuseäris. Kui varasemalt oli suurimaks pettuse kohaks aktsiisiladu, siis nüüd on tekkinud palju libafirmasid.⁷⁹ Kui vaadata majandustegevuse registris kütusekäitlejatena registreeritud ettevõtete arvu, siis 2010. aastal registreeris end keskmiselt 13,6 ettevõtet kuus. Võrdlusena - 2008. aastal oli see keskmiselt kolm ettevõtet kuus. Ajal, kui Eestis oli registreeritud 368 kütusega tegelevat ettevõtet, siis oli Soomes neid hinnanguliselt vaid kümnekond.⁸⁰ Selle põhjuseks on see, et petturid vormistavad kütusefirma vaid paari tehingu jaoks, müüvad ostetud kütuse maha ja kui on aeg käibemaksu tasuda, pole firmast enam midagi võtta.⁸¹

2009. aastal kaotas riik kütusesektoris toimuvate maksupettuste tõttu hinnanguliselt 325 miljonit krooni käibemaksu. 2010. aasta esimese poolaastaga jäi käibemaksu saamata ligi 360 miljonit, mis on juba rohkem kui eelneval aastal kokku.⁸² Pettuse mastaapidest annab aimu ka see, et aastas end kütuse käitlejana registreerinud ettevõtetest kustutasid end sama aasta jooksul umbes pooled, just nn üheööfirmad. Samas aga ei saa lõppmüüja kontrollida, kas mõni vahepealne ahel on maksud tasumata jätnud ning tal puudub selleks üldjuhul ka huvi.⁸³

⁷⁸ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 15.

⁷⁹ Ligi: kütuseäris on erakordselt suur hulk petiseid. Postimees, 13.01.2011.

⁸⁰ Veermäe, E. Kütuseturul toimuv ei ole aus ega õiglane konkurents. Raamatupidaja. Äripäev. 08.04.2010.

⁸¹ Linnamäe, L. Kütuse maksupettuseid tahetakse ohjata tagatisrahaga. Eesti Rahvusringhääling, 14.12.2012.

⁸² Veermäe, E. Kütuseturul toimuv ei ole aus ega õiglane konkurents. Raamatupidaja. Äripäev. 08.04.2010.

⁸³ Linnamäe, L. Kütuse maksupettuseid tahetakse ohjata tagatisrahaga. Eesti Rahvusringhääling, 14.12.2012.

2.1.3. Kontrakaubanduspettus

Viimasel ajal on kirjanduses mainitud lisaks soetus- ja karussellpettusele ka kontrakaubanduspettust või vastukaubanduspettust (ing k *contra-trading fraud*). Kui soetuspettuse ja karussellpettuse puhul esitavad osalised ka käibemaksu tagastusnõude, siis vastukaubanduspettuse puhul jäetakse tagastusnõue esitamata. See tähendab, et vaadates karussellpettuse skeemi (joonis 6), jätab lüli A teise liikmesriiki müügilt käibemaksu oma maksuhaldurilt tagasi nõudmata. Selle asemel kasutab ta nõ „puhta“ tehingu ketti, et see enda jaoks kompenseerida. Selleks impordib ta kauba teisest liikmesriigist – tehing, millelt ei tule ostul maksta käibemaksu.

See ahel jääb maksuhaldurile märkamatuks seni, kuni mõni tõenäoliselt süütu pool selles ahelas esitab maksuhaldurile käibemaksu tagastusnõude. Tegemist on karussellpettuse edasiarenguga, mis kasutab lisaks ära asjaolu, et sisend- ja väljundkäibemaks neutraliseerivad teineteist.⁸⁴

Üldiselt ei tehta kirjanduses vastukaubandus- ja karussellpettusel vahet ning vastukaubanduspettus arvatakse karussellpettuste hulka. Juhul, kui neil kahel siiski vahet teha, kuuluksid karussellpettuse hulka lihtsustatult öeldes vaid sellised pettused, mille käigus firma A ostab kauba samast liikmesriigist, kus ta ise asub ja vastukaubanduspettuse hulka sellised pettused, mille käigus firma A nii ostab kui müüb kauba teise liikmesriiki.

⁸⁴ Bukhsh, F. A., H. Weigand. "VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions." Tilburg University, Madalmaad, 2014, lk 2.

2.2. MTEC pettus

MTEC pettus (ing k *Missing Trader Extra-Community*) on MTIC pettusele väga sarnane, kuid tehingud hõlmavad ka riike, mis ei ole liikmesriigid. Sellel pettusel käesolev magistritöö pikemalt ei peatu, kuid siiski vaatleme põgusalt, millega tegu. On asutud seisukohale, et kui MTIC pettus hõlmab nii teenuseid kui ka kaupu, siis MTEC pettus hõlmab vaid kaubeldavaid teenuseid (näiteks VoIP, mobiiliminutid, peaaegu iga teenus ostetud/müüdud pilve kaudu). Selle põhjuseks on tollimaksud kolmandatest riikidest liikmesriikidesse müümisel. Kui kaup tuuakse sisse, siis kogutakse piiril sisse ka käibemaks. Käibemaksu imporditud teenustelt ei saa samal moel aga koguda, kuna neid ei viida füüsilisel kujul üle piiri.⁸⁵

MTEC pettust kasutatakse tihti rahapesu otstarbel. Kuna rahapesu eesmärk on liigutada suuri rahasummasid riigist välja (läbi näiliselt seaduslike tehingute) ja kuna suured MTEC pettused toetuvad suurte rahasummade riiki toomisele, siis on võimalik koostada raha ringse voolamise, kus käibemaksutulu kasutatakse ära „musta raha“ pesuks. See tsükel loob rahakarusselli, mis töötab järjestikulisel teenuste impordil ja ekspordil. Kui teenused on fiktiivsed, siis on karusselli pea võimatu avastada. Audiitorid võivad avastada täpse rahavoolu, kuid neil on väga raske kindlaks teha, kas teenused, mida ostetakse ja müüakse (käibemaksu tarbeks), tegelikult eksisteerisid (või neid kunagi kasutati). See on veelgi raskem kui lõppostja (viimane tarbija) asub väidetavalt kusagil kaugel välismaal.⁸⁶

⁸⁵ Ainsworth, Richard Thompson, VAT Fraud: MTIC & MTEC - The Tradable Services Problem (November 12, 2010). 61 Tax Notes International 217 (January 17, 2011); Boston Univ. School of Law Working Paper No. 10-39, lk 4.

⁸⁶ Ibid., lk 5.

3. Karussellpettus kohtupraktikas

3.1. Asjassepuutuv Eesti kohtupraktika

Kuna karussellpettuse korraldajate eesmärk on saada ebaseaduslikku kasu, siis on skeem üles ehitatud nii, et selle avastamine oleks võimalikult keeruline. Ka karussellpettuse ilmsikstulemisel on tihti raske leida piisavalt tõendeid. Kuna tõendamiskoormuse küsimus on maksupettuste puhul väga suure tähtsusega ja Riigikohus on selles küsimuses ka korduvalt oma seisukohta avaldanud, siis järgnevalt heidame pilgu ka tõendamiskoormust puudutavale kohtupraktikale.

Haldusasjas nr 3-3-1-15-13⁸⁷ selgitas Riigikohus, et tõendamiskoormis läheb üle maksukohustuslasele, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus maksukohustuslase maksupettuses osalemise kohta. Sellisel juhul tuleb maksukohustuslasel esitada täiendavaid tõendeid, et vaidlustatud tehingud on arvetel märgitud äriühinguga siiski toimunud (vt ka otsus asjas nr 3-3-1-74-09, p 10). Maksukohustuslane peab korraldama oma ettevõtlustegevuse selliselt, et majandustehingud oleksid nõuetekohaselt dokumenteeritud ja maksukohustuse väljaselgitamiseks olulised asjaolud oleksid kontrollitavad.

Lisaks asus Riigikohus haldusasjas nr 3-3-1-65-13 seisukohale, et käibemaksukohustuse väljaselgitamisel lasub põhjendatud kahtluse korral täiendava tõendamise koormus maksukohustuslasel. Selles lahendis oli kolleegiumi arvates maksuhalduri kahtlus, et vaidlusalused tehingud ei toimunud arvetel näidatud äriühingutega, põhjendatud. Osaühing ei suutnud maksumenetluses ega ka kohtumenetluses esitada täiendavaid tõendeid selle kahtluse hajutamiseks. Selgus, et osaühingu käitumine polnud kooskõlas äris tavapärase hoolsuse nõuetega ega mõistlik. Riigikohus leidis, et seepärast on maksuotsus ja kohtuotsused käibemaksukohustuse osas põhjendatud ja õiged.

Seda põhimõtet selgitas Riigikohus veelkord haldusasjas nr 3-3-1-33-14. Selles asjas oli maksuamet teinud maksuotsuse, mille põhjenduste kohaselt ei ole asjasse puutuv osaühing müünud kaebajale saematerjali ning teine asjasse puutuv osaühing ei ole teinud ehitustöid. Kaebaja oli sellest teadlik ning on alusetult deklareerinud nimetatud isikute arvete alusel sisendkäibemaksu ning teinud arvete tasumise näol ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed. Riigikohus rõhutas, et maksuhaldur ei pea maksuotsuse tegemiseks tuvastama maksupettuse toimepanemist ja maksukohustuslase osalemist selles. Maksuõigussuhetes piisab madalamast

⁸⁷ RKHKm 3-3-1-53-07.

tõendamise standardist – põhjendatud kahtlusest. Kui maksuhaldur on maksuotsuses asjaolude ja tõendite kogumile tuginedes mõistlikult ja eluliselt usutavalt põhjendanud kahtlust maksukohustuslase osalemisest maksupettuses, viidates seejuures maksukohustuse tekkimise õiguslikele alustele, läheb tõendamiskoormus MKS § 150 lg 1 järgi üle maksukohustuslasele. Kolleegiumi hinnangul on maksuhaldur ja kohtud piisavalt põhjendanud ja selgitanud kahtlust, et kaebaja osales maksupettuses. Kaebaja pole aga esitanud selliseid tõendeid, mis maksupettuses osalemise kahtluse kõrvaldaksid või kahtlust oluliselt vähendaksid. Kaebaja argumendid kaasaaitamiskohustuse ning dokumenteerimise ja arvestuse pidamise kohustuse täitmise kohta ei aita kaasa maksupettuses osalemise kahtluse tõrjumisel ning Riigikohus jättis seetõttu osaüingu kaebuse rahuldamata.

Nagu juba kord mainitud, siis Eestis esineb karussellpettust palju kütuseäris.⁸⁸ Lähiaja kohtupraktikas on karussellpettusega seonduvat analüüsinud Tallinna Ringkonnakohus haldusasjas nr 3-13-1851/26.⁸⁹ Selles asjas oli tegemist äriühinguga, kes oli alates 27.07.2010 registreeritud majandustegevuse registris kütusekäitlejana, tegevusala märkega „tarbimisse lubatud kütuse müük“. Osaühingule tehtud maksuotsuse kohaselt oli maksuhalduril kontrollimenetluses kogutud tõendeid kogumis hinnates tekkinud põhjendatud kahtlus, et osaühing oli tasumisele kuuluvast käibemaksust alusetult maha arvanud sisendkäibemaksu summas 775 080 eurot. Osaühing esitas kaebuse MTA otsusele suurendada osaüingu kütuse müügiks nõutavat tagatist ja otsusele peatada majandustegevuse registris kütuse müügi registreering. Kuigi vaidlus käis tagatise suurendamise õigsuse ja kütuse registreeringu peatamise üle, on nende MTA otsuste aluseks kahtlus osaüingu osalemise kohta karussellpettuses.

Viidatud otsuses märkis ringkonnakohus, et kuigi tagatist suurendati põhjusel, et MTA-l tekkis põhjendatud kahtlus, et sisendkäibemaksu on ebaõigesti maha arvatud seoses muude tehingutega kui kütuse müük, on tekkida võiv käibemaksukohustus siiski otseselt seotud kütuse müügi tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksuga. Nimelt selgitas MTA kohtuistungil, et tänu sellele, et viiakse läbi käibemaksupettus seoses teiste tehingutega, saavutatakse võimalus jätta tasumata selle võrra käibemaks kütusemüügi tehingutelt.

Ringkonnakohus nõustus halduskohtu lähenemisega, et vedelkütuse seaduse § 42 lg 4 p-s 1 toodud väljendit „tekkida võiv käibemaksukohustus“ tuleb tõlgendada laiendavalt, hõlmates nii

⁸⁸ Ligi: kütuseäris on erakordselt suur hulk petiseid. Postimees, 13.01.2011.

⁸⁹ TlnRnK 3-13-1851/26.

tulevikus deklareeritava käibega kaasnevat maksukohustust kui ka olukorda, kus maksuhalduril on kontrollimenetluses tekkinud põhjendatud kahtlus, et isik ei ole deklareerinud ja tasunud käibemaksu kooskõlas õigusaktidega.

Vaidlustatud maksuotsuse kohaselt juhul, kui maksustamisperioodide august ja detsember 2012 kohta esitatud käivede deklaratsioonides deklareeritud sisendkäibemaksu kokku summas 778 080 eurot ei arvestataks, siis oleks osaühingu käibemaksukohustus 2 kuu osas kokku 1 023 878,36 eurot, mis ületab olemasolevat käibemaksu tagatist mitmekümnekordselt. Seega oli MTA-l tekkinud põhjendatud kahtlus, et muude tehingutega loodi olukord, kus kunstlikult vähendati käibemaksu kohustust kütusemüügi tehingutelt. See oleks aga otseses vastuolus tagatise regulatsiooni eesmärgiga, milleks on tagada maksupettuste vähendamine ja soodustada ausat konkurentsi kütuseturul. Seetõttu võis MTA kohtu arvates võtta tagatise suurendamisel arvesse ka tehinguid, mis ei olnud seotud kütuse müügiga, kuid millelt arvestatud käibemaks mõjutas otseselt kütusemüügi tehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu.

Üldiselt on karussellpettust käsitlevaid kohtulahendeid Eesti kohtupraktikas nii vähe, et neid võib ühe käe sõrmedel kokku lugeda. Lisaks eelmainitud lahenditele on hetkel veel üks asi esimeses astmes arutlusel. See tekitab petliku mulje, et tegemist on väga harvaesineva nähtusega. Rääkides aga maksuhalduriga ilmneb, et tegelikkuses ei ole karussellpettus sugugi nii harukordne ning summad märkimisväärsed. Põhjuseid on mitmeid, kuid tihti jääb maksuhaldur karussellpettust tõendades nõ nõrgema poole rolli. Nagu ka karussellpettust tutvustavas peatükis mainitud, siis kuna ahelas on tavaliselt palju lülisid ning ahel lookleb läbi mitmete riikide, on raske ahelat kokku saada. Liikmesriikidest päringute tegemine võtab aega ning kui saadud andmed viivad edasi uude liikmesriiki, tuleb oodata järgmiste päringute vastuseid. Selle tõttu venivad karussellpettust käsitlevad menetlused tihti pikale. Maksuhaldur võib lõpuks tõendeid kogumise hinnates jõuda seisukohale, et tõenäoliselt on tegemist karussellpettusega, kuid kui tõendeid ei ole piisavalt ja ahel ei ole seega terviklik, siis ei ole võimalik kuidagi tõendada ka karussellpettuse toimepanekut.

Seda suurem tähtsus on Riigikohtu seisukohal, et käibemaksukohustuse väljaselgitamisel lasub põhjendatud kahtluse korral täiendava tõendamise koormus maksukohustuslasel. Tegemist on suhteliselt uue seisukohaga, mis on tunduvalt parandanud maksuhalduri keerulist olukorda maksupettuste, sealhulgas ka karussellpettuse, tõendamisel. Maksuhaldur peab nüüd põhjendama, miks tal on kahtlus, et tegemist on näiteks karussellpettusega ning kui tal see õnnestub, siis nihkub tõendamiskoormus maksukohuslase õlule. Kuna see Riigikohtu seisukoht

on suhteliselt uus, siis võib ka senist maksuhalduri rasket olukorda tõendamisel pidada ehk üheks põhjuseks, miks karussellpettust alles lähiaja kohtulahendites ette tuleb.

3.2. Asjassepuutuv Euroopa Kohtu praktika

3.2.1. Teleos jt, otsus kohtuasjas C-409/04⁹⁰

Teleos jt kohtuasi ei puuduta otseselt karussellpettust, kuid omab siiski antud kontekstis üpriski suurt tähtsust, kuna on aluseks printsiibile, mis piirab vastutust olukorras, kus isik ei ole pettusest teadlik.

Kaasuse asjaolude kohaselt müüsid aastal 2002 Teleos PLC, Unique Distribution Ltd, Synectiv Ltd, New Communications Ltd, Quest Trading Company Ltd, Phones International Ltd, AGM Associates Ltd, DVD Components Ltd, Fonecomp Ltd, Bulk GSM Ltd, Libratech Ltd, Rapid Marketing Services Ltd, Earthshine Ltd and Stardex (Ühendkuningriigid) Ltd mobiiltelefone Hispaania firmale, Total Telecom España SA/Ercosys Mobil SA (edaspidi *TT*). Lepingutes oli kauba sihtkohana kokku lepitud enamasti Prantsusmaa, üksikutel juhtudel ka Hispaania. Tarne toimus „hangitud tehasest”. Teleos jt olid selle kohaselt kohustatud vaid kauba *TT* ekspediitori laos Ühendkuningriigis üle andma. Ekspediitor andis kauba seejärel väidetavalt üle vedajale sihtriikidesse vedamiseks. Iga tehingu puhul saatis *TT* Teleos jt-le kiirpostiga tembeldatud ja allkirjastatud CMR-saatelehe⁹¹ originaali, et tõendada, et mobiiltelefonid on jõudnud sihtkohta. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on tuvastanud, et Teleos jt-l puudus põhjus kahelda saatelehtede andmetes või nende õigsuses.

Esialgu kiitsid Ühendkuningriigi maksuhaldurid nimetatud dokumendid kui tõendid kauba Ühendkuningriigist eksportimise kohta heaks, vabastasid need tarded nullmäära kohaldades käibemaksust ning Teleosel jt-l lubati arvata sisendkäibemaks maha. Hilisemate kontrollide käigus avastasid maksuhaldurid, et mõnel juhul oli CMR-saatelehtedel märgitud sihtkoht vale, saatelehtedel mainitud vedajaid kas ei eksisteerinud või ei tegelenud nad mobiiltelefonide vedamisega ning näidatud registreerimisnumbritega sõidukeid ei olnud tegelikkuses olemas või ei sobinud need sellise kauba vedamiseks. Maksuhaldurid järeldasid sellest, et mobiiltelefone ei ole kunagi Ühendkuningriigist välja viidud, ja nõudsid seetõttu mainitud tarnetega seotud käibemaksu tasumist mitme miljoni Inglise naela ulatuses, mööndes siiski, et Teleos jt ei olnud kuidagi maksupettusega seotud.

⁹⁰ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 27. september 2007. Teleos plc jt versus Commissioners of Customs and Excise, kohtuasi C-409/04. ECLI:EU:C:2007:548

⁹¹ CMR on rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsioon, millega on ka Eesti ühinenud. Veolepingut tõendatakse saatedokumentide koostamisega ja selle konventsiooni art 6 loetleb andmed, mida see peab sisaldama, näiteks saatedokumendi kuupäev ja selle koostamise koht, nii saatja kui ka vedaja nimi ja aadress, kauba vastuvõtmise kuupäev ja koht ning sihtkoht jne.

Selles lahendis asus Euroopa Kohus seisukohale, et ühendusesisene kauba omandamine toimub ja ühendusesisene tarne vabastatakse maksust vaid siis, kui õigus kaupa omanikuna käsutada on läinud omandajale üle ja kui tarnija tõendab, et see kaup on lähetatud või veetud teise liikmesriiki ja kui selle lähetamise või veo tulemusel on kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Komisjon märkis, et isegi kui ühendusesisene kauba tarne ja omandamine on allutatud objektiivsele tingimusele, mis seisneb kauba füüsilises veos väljapoole tarnija liikmesriiki, on maksuhalduril liikmesriikide vahel piirikontrolli kaotamise tõttu keeruline kindlaks teha, kas kaup on nimetatud liikmesriigi territooriumilt füüsiliselt välja viidud. Seetõttu viib maksuhaldur kontrolli läbi peamiselt maksukohustuslaste esitatud tõendite ja maksudeklaratsioonide alusel.

Põhikohtuasjas tuleneb nii toimikust kui Euroopa Kohtule esitatud märkustest, et tõenäoliselt ei ole olemas tõendeid, mis võimaldaksid esiteks järeldada, et asjaomane kaup viidi väljapoole tarnija liikmesriigi territooriumi, ja teiseks välistada, et toime on pandud manipuleerimisi ja pettusi. Sellegipoolest on maksuvabastuse korra kohase ja lihtsa kohaldamise tagamiseks vajalik, et siseriiklikud ametivõimud kehtestaksid ühendusesiseste tarnete maksust vabastamise tingimused.

Järelikult on õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kehtestanud tingimused ühendusesisese tarne maksust vabastamiseks, määrates eeskätt kindlaks nimekirja pädevatele ametivõimudele esitatavatest dokumentidest, ja kes kiitis esmalt heaks tarnija esitatud dokumendid kui tõendid, mis annavad õiguse maksuvabastuseks, võiks hiljem kohustada seda tarnijat maksma nimetatud tarnega seotud käibemaksu, kui selgub, et omandaja on toime pannud maksupettuse, millest tarnija midagi ei teadnud ega saanudki teada, ning mille tõttu ei ole asjaomane kaup tarnija liikmesriigi territooriumilt tegelikult välja viidud.

Maksukohustuslase kohustamine esitada määrav tõend, mis kinnitab, et kaup on tarnija liikmesriigist füüsiliselt välja viidud, ei taga maksuvabastuse korra kohast ja lihtsat kohaldamist. Vastupidi, niisugune kohustus seab maksukohustuslase ebakindlasse olukorda seoses võimalusega kohaldada maksuvabastust oma ühendusesisesele tarnele või vajadusega lisada müügihinnale käibemaks.

Kui põhikohtuasjas asjaomased tarnijad oleksid ise pidanud hiljem tasuma käibemaksu, ei oleks seda põhimõtet järgitud, kuna tarnijatel, kes sooritavad riigi piires tehinguid, ei lasu kunagi käibemaksukohustust, võttes arvesse, et tegemist on kaudse tarbimismaksuga. Järelikult oleksid

maksukohustuslased, kes teostavad põhikohtuasjas toodud tingimustel ühendusesisest tehingut, ebasoodsamas olukorras kui need maksukohustuslased, kes teostavad riigisisest tehingut.

Asjaolud, et tarnija tegutses heas usus, et ta võttis kõik meetmed, mida temalt võis mõistlikult oodata, ning et tema osalemine maksupettuses on välistatud, on olulised, otsustades võimaluse üle kohustada seda tarnijat maksuma tagantjärele käibemaksu. Seevastu siis, kui tarnija on täitnud ühendusesisese tarne tõendamist puudutavad kohustused, sellal kui omandaja ei ole täitnud oma lepingulist kohustust lähetada või vedada kaup väljapoole tarnija liikmesriiki, on omandaja see, kes peaks olema kohustatud tasuma käibemaksu selles liikmesriigis.

Seega on kuuenda direktiiviga vastuolus, kui tarnija liikmesriigi pädevad ametiasutused kohustavad tarnijat, kes tegutses heas usus ja esitas tõendid, mis toetavad esmapilgul tema õigust ühendusesisese kauba tarne maksust vabastamiseks, maksuma hiljem neilt kaupadelt käibemaksu, kui need tõendid osutuvad võltsituks, ilma et kõnealuse tarnija osalemine maksupettuses oleks tõendatud, niivõrd kui tarnija võttis mõistlikkuse piires kõik tema võimuses olevad meetmed, tagamaks, et tema teostatud ühendusesisene tarne, ei too kaasa tema osavõttu maksupettusest.

3.2.2. Halifax plc jt, otsus kohtuasjas C-255/02⁹²

Kohtuasi Halifax jt on sisendkäibemaksu mahaarvamise problemaatikas Eesti kohtupraktikas kõige viidatuim Euroopa Kohtu otsus.⁹³ Selles kohtuasjas hindas Euroopa Kohus krediitdiasutuse Halifax plc ja selle 100% omandis olevate tütarettevõtjate omavaheliste tehingute Ühenduse õigusele vastavust. Halifax plc ja tütarettevõtted sõlmisid ajavahemikus 29. veebruar kuni 6. aprill 2000 erinevate kruntide kohta mitmeid lepinguid.

Kohus juhtis tähelepanu asjaolule, et ühenduse kohtupraktika kohaselt ei saa õigussubjektid kasutada ühenduse õigusnorme ära pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/96: Kefalas jt, EKL 1998, lk I-2843, punkt 20; 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis, EKL 2000, lk I-1705, punkt 33 ning 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 32). Ühenduse õigusnorme ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitusega seotud tegevusi – st tehinguid, mida ei tehta tavapäraste majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu ühenduse õigusega ettenähtud soodustustest (vt selle kohta eelkõige 11.

⁹² Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 21. veebruari 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise. ECLI:EU:C:2006:121

⁹³ Kanger, L. Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. Kohtupraktika analüüs. Riigikohus, õigusteabe osakond. Tartu 2012, lk 7.

oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 125/76: Cremer, EKL 1977, lk 1593, punkt 21; 3. märtsi 1993. aasta otsus kohtuasjas C-8/92: General Milk Products, EKL 1993, lk I-779, punkt 21 ja eespool viidatud kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 51).

Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et ettevõtja valik maksust vabastatud ja maksustatavate tehingute vahel võib põhineda asjaoludel kogumis ja eelkõige käibemaksusüsteemi eesmärgi toetavatel maksualastel kaalutlustel.⁹⁴ Kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei kohusta kuues direktiiv maksukohustuslast valima tehingut, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim. Vastupidi, maksukohustuslasel on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.

Seejuures eeldab kuritarvitus, et:

- 1) vastavate tehingute tulemuseks on kuuenda direktiivi ja direktiivi siseriiklikusse õigusesse üle võtvate sätete eesmärgiga vastuolus olev maksueelis
- 2) objektiivsetest asjaoludest järeldeb, et nende tehingute peamine eesmärk oli saada maksueelis.

Kohus selgitas, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine ei pea kaasa tooma sanktsiooni, milleks on vaja konkreetset ja üheselt mõistetavat õiguslikku alust, vaid tagasimaksmise kohustuse, kuivõrd tasutud sisendkäibemaksu, kas osaline või täielik mahaarvamine, muutub alusetuks üksnes selle tuvastamise tagajärjel.⁹⁵ Sellest järeldeb, et kuritarvitusega seotud tehinguid tuleb uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud. Kui maksuhaldur jõuab järeldusele, et mahaarvamise õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade tagasimaksmist.⁹⁶ Seega, kui kuritarvituse olemasolu on tuvastatud, tuleb sellega seotud tehingud uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord, nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud.

⁹⁴ Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 22 ja 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33.

⁹⁵ kohtuotsus Emsland-Stärke, punkt 56

⁹⁶ kohtuotsus Fini H, punkt 33

3.2.3. Optigen jt, otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03⁹⁷

Optigen, Fulcrum ja Bond House tegelesid mikrokiipide ostuga Ühendkuningriikidest ja nende edasimüügiga ostjatele teistes liikmesriikides. Asjas käsitletud tehingud moodustasid ühe osa karussellpettusest.

Optigen ja Fulcrum kui süütud pooled ei olnud selle pettusega seotud, nad ei teadnud selle olemasolust ja neil ei olnud ka põhjust seda teada, kuna tegemist oli üksnes ettevõtja tavaliste klientidega ja teises liikmesriigis asutatud äriühingu tavaliste varustajatega. Optigenil ja Fulcrumil puudus igasugune kokkupuude kohustusi rikkunud ettevõtjaga või käibemaksukohustuslase numbrit õigustamatult kasutava ettevõtjaga. Fulcrumi poolt sooritatud 9 ostu, millelt tasutud käibemaksu tagasimaksmisest talle keelduti, ei tundunud tema jaoks erinevat 467 muust ostust, mida ta sooritas kõnealuse 4 kuu jooksul.

Maksuhaldur uuris ka Bond House'i igakülselt ning ei kahtlustatud tema puhul ühtegi käibemaksupettust. Nimetatud äriühing ei teadnud maksuhalduri väidetud pettusest ja ei käitunud hooletult. Kõik Bond House'i tehingud, samuti need, mis teostati enne ja pärast seda, kui see äriühing oli ostanud ja müünud kõnealuseid kaupu, olid reaalsed: iga tehingu puhul vahetas kaup tasu eest omanikku. Tehingud, mille osas VAT and Duties Tribunal, Manchester leidis majandusliku olemuse puuduvat, ei erinenud muudest Bond House'i tehingutest, mille majanduslikku olemust ei olnud vaidlustatud, kuna miski ei viidanud sellele, et need moodustasid osa „karussellpettusest“.

Selles liidetud kohtuasjas väidab maksuhaldur sisuliselt seda, et „karussellpettuse“ raames tehtud tehingud ei ole majandustehingud kuuenda direktiivi mõttes. Põhikohtuasjas vaatluse all oleval 26 tehingul puudus majanduslik olemus ning need jäävad nimetatud direktiivi kohaldamisalast välja. Need tehingud ei ole „majandustehingud“ ega Bond House'ile või tema poolt tehtud „kaubatarned.“

Küsimus, millele Euroopa Kohus pidi antud juhul vastuse leidma oli, kas sellised tehingud, mis iseenesest ei ole käibemaksupettusega seotud, kuid mis kuuluvad kaubatarnete ahelasse, milles muu tehing, varasem või hilisem kui kõnealune tehing, on seotud käibemaksupettusega ilma, et ettevõtja, kes teostas esimesi tehinguid, seda teaks või võiks teada, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustehingud kuuenda direktiivi artikli 2 lõike

⁹⁷ Euroopa Kohtu otsus, 12. jaanuar 2006. Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ja Bond House Systems Ltd (C-484/03) versus Commissioners of Customs & Excise. ECLI:EU:C:2006:16

1 punktide 1, 4 ja 5 mõttes ja kas teiselt poolt võib nimetatud ettevõtja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellisel juhul piirata.

Kohus leidis, et maksuhalduri kohustus teostada maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks uurimine oleks vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega, milleks on õiguskindluse tagamine ja käibemaksu kohaldamisega lahutamatu seotud toimingute lihtsustamine, võttes arvesse, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset olemust.

Kohus oli seisukohal, et iga tehingut tuleb vaadelda eraldi ja varasem või hilisem sündmus ei saa muuta ühe kaubatarnete ahelas kindlaks määratud tehingu olemust.

Kohus leidis, et lahendis toodud põhjendustest järeldub, et põhikohtuasjas vaatluse all olevad sellised tehingud, mis iseenesest ei ole seotud käibemaksupettusega, on maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned ja majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 4 ja artikli 5 lõike 1 tähenduses, kuna nad vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel nimetatud mõisted põhinevad, sõltumata samas kaubatarnete ahelas osalevast asjaomasest maksukohustuslasest erineva ettevõtja kavatsusest ja/ või teise selles ahelas osaleva tehinguga, mis on varasem või hilisem nimetatud maksukohustuslase poolt tehtud tehingust, seotud võimalikust pettusest, millest see maksukohustuslane ei olnud ega saanud olla teadlik.

Selliseid tehinguid teostava maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta ka asjaolu, et kaubatarnete ahelas, kuhu nimetatud tehingud kuulusid, oli üks muu tehing seotud käibemaksupettusega ilma, et see maksukohustuslane sellest teaks või võiks teada. See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

3.2.4. Axel Kittel, otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04⁹⁸

Halifax jt ei ole ainus paljuviidatud lahend sisendkäibemaksu mahaarvamise temaatikas. Küsimus, mis toob sageli kaasa viited Euroopa Kohtu otsustele, on ostja hoolsuskohustuse hindamine. Peamiselt osundatakse sel juhul lahendile C-439/04 ja C-440/04: Axel Kittel. Kitteli otsuse resolutiivosas leidis kohus, et juhul kui on objektiivsete tõendite alusel tõendatud, et

⁹⁸ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 6. juuli 2006. Axel Kittel versus Belgia riik (C-439/04) ja Belgia riik versus Recolta Recycling SPRL (C-440/04). ECLI:EU:C:2006:446

kaupu tarniti maksukohustuslasele, kes teadis või pidi teadma, et ta osales ostes tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, peab siseriiklik kohus keelduma mahaarvamise lubamisest. Riigikohtu halduskollegium seda otsust oma praktikas kasutanud ei ole.⁹⁹

Siin on tegemist kahe liidetud kohtuasjaga. Aktsiaselts Ang Computime Belgium (edaspidi *Computime*) ostis ja müüs edasi arvutiosi ja maksuhalduri koostatud protokolli kohaselt osales teadlikult nn karussell-tüüpi käibemaksupettuses. Seetõttu ei lubanud maksuhaldur nendelt kaubatarnetelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

Teise kaasuse asjaolude kohaselt ostis Recolta Ailliaud-nimeliselt isikult kuusteist luksusautot, mida see oli omakorda ostnud äriühingult Auto-Mail. Ailliaud' sooritatud ostudelt ei laekunud riigikassasse käibemaksu ja Ailliaud ei kandnud Belgia riigile üle Recolta makstud käibemaksu. Viimatimainitu müüs sõidukid käibemaksuvabalt samale äriühingule Auto-Mail ekspordiks müümise loa alusel.

Kohtule esitati kaks küsimust. Esiteks küsis eelotsusetaotlused esitanud kohus põhimõtteliselt, kas juhul, kui kaupu tarnitakse maksukohustuslasele, kes ei tea ega pea teadma müüjapoolsest pettusest asjaomase tehingu puhul, tuleb kuuenda direktiivi artiklit 17 tõlgendada viisil, et sellega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt müügilepingu tühistamine siseriikliku tsiviilõiguse normi alusel, mille tõttu selline leping on täielikult tühine vastuolu tõttu avaliku korraga, sest müüja eesmärk lepingu sõlmimisel oli ebaseaduslik, mistõttu see maksukohustuslane kaotab maksu mahaarvamise õiguse. Teine küsimus oli, kas vastus on erinev, kui maksukohustuslane oleks ostes teadnud või pidanud teadma, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud tehingus.

Seega on antud juhul tegemist Optigen jt esitatud küsimuse edasiarendusega. Kohus asus seisukohale, et lahendist Optigen jt tulenev doktriin on kohaldatav ka tehingutele, kus kauba saaja ei teadnud ega pidanudki teadma midagi pettusest. Seega, kui varustaja tegeleb pettusega, kuid ostja ei tea ega peagi teadma tema kavatsustest, siis ei mõjuta see ostja õigust sisendkäibemaksu selle tehinguga seoses maha arvata.

⁹⁹ Kanger, L. Euroopa Kohtu praktikale viitamine maksuvaidlustes. Kohtupraktika analüüs. Riigikohus, õigusteabe osakond. Tartu 2012, lk 8.

3.2.5. FTI jt, otsus kohtuasjas C-384/04¹⁰⁰

Kohtuasjas FTi jt on esitanud eelotsusetaotluse 53 mobiiltelefonide ja arvutiprotsessorite valdkonnas tegutseva ettevõtja ning nende kutseorganisatsiooni, Federation of Technological Industries (edaspidi *Federation*) poolt Commissioners of Customs & Excise'i ja Attorney General'i (edaspidi *Commissioners*) tegevuse seaduslikkuse kontrollimiseks (*judicial review*) esitatud kaebuse lahendamise raames ning see puudutab 2003. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2003), mis võeti vastu käibemaksusüsteemis kuritarvitustega võitlemiseks, §-de 17 ja 18 sätete vastavust ühenduse õigusele.

Põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud meetmed näevad ette, et maksukohustuslane, kes ei ole maksu tasumise eest vastutav isik, võib olla viimasega solidaarselt vastutav käibemaksu tasumise eest siis, kui tema huvides teostatud kaubatarne hetkel nimetatud maksukohustuslane teadis, või tal oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt, või mis tahes varasemalt või hilisemalt kõnealuse kauba tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata. Eeldatakse, et isikul on piisavalt alust seda kahtlustada siis, kui vastava kauba eest küsitud hind oli madalam kui kõige madalam hind, mida ta võis mõistlikult eeldada, et nende kaupade eest tuleb turul maksta, või oli madalam kui sama kauba kõikide varasemate ja hilisemate tarnete eest küsitud hind. Selle eelduse võib ümber lükata, kui tõendatakse, et kauba eest tasutud madala hinna põhjustavad käibemaksu tasumata jätmisest sõltumatud asjaolud.

Kui kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriigil kohustada isikut tasuma käibemaksu solidaarselt maksu tasumise eest vastutava isikuga, juhul kui ta tema huvides teostatud kaubatarne hetkel teadis, või oleks pidanud teadma, et sellelt tehingult või varasemalt või hilisemalt tehingult tasumisele kuuluv käibemaks jääb tasumata, ning tugineda selles osas kõnealustele eeldustele, ei või selliseid eeldusi sellegipoolest sõnastada viisil, mis teeb maksukohustuslasel vastupidise tõendamise praktiliselt võimatuks või ületamatult raskeks. Nagu kohtujurist tõi välja oma ettepaneku punktis 27, paneksid sellised eeldused *de facto* aluse süüst sõltumatu vastutuse kohaldamisele, mis läheb kaugemale kui rahandusministeeriumi õiguste kaitseks vajalik.

Kohus asus seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil vastu võtta selliseid õigusnorme, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust

¹⁰⁰ Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 11. mai 2006. Commissioners of Customs & Excise ja Attorney General versus Federation of Technological Industries jt. ECLI:EU:C:2006:309

kahtlustada, et sellelt tarnelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla selle maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga. Kohus lisas, et sellised õigusnormid peavad siiski kinni pidama õiguse üldpõhimõtetest, mis on osa ühenduse õiguskorrast, s.h eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtetest.

Kohus leidis, et käibemaksudirektiivi¹⁰¹ tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriikidel vastu võtta selliseid õigusnorme, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis näevad ette, et maksukohustuslane, kelle huvides kauba- või teenusetarnet teostati ja kes teadis, või kellel oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt või mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt või teenuselt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata, võib olla nimetatud maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos tasumise eest vastutava isikuga, ega õigusnorme, mis näevad ette, et maksukohustuslaselt, kellele ta nimetatud kaupu või teenuseid tarnib, või kes neid temale tarnib, võib nõuda tagatise andmist käibemaksu tasumise kohta, mis on või mis võib muutuda maksukohustuslaselt sissenõutavaks.

3.2.6. „R“, otsus kohtuasjas C-285/09¹⁰²

Portugali kodanik R oli ühe luksussõidukite müügiga tegeleva Saksamaa äriühingu juhataja. Alates 2002. aastast manipuleeris R andmetega, varjates sõidukite tegelike ostjate isikut, selleks et Portugali territooriumil asutatud edasimüüjad saaksid toime panna käibemaksupettusi selles liikmesriigis. See võimaldas tal sõidukeid müüa soodsama hinnaga ja saada seega suuremat kasumit.

Manipulatsioon seisnes oma äriühingu raamatupidamise tarbeks valearvete koostamises fiktiivsete ostjate nimele, kes olid esitatud tarnesaaajatena. Arvele oli iga kord märgitud oletatava ostja ärinimi, tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, sõiduki, mis tegelikult tarniti teisele soetajale, nimetus, müügihind ning märges „UStG § 6a alusel maksust vabastatud ühendusesisene tarne”, millega jäeti mulje, et käibemaks tasutakse Portugalis. Fiktiivsed ostjad olid Portugalis asutatud tegelikud ettevõtjad, kellest osa oli oma ettevõtte ärinime kasutamisest teadlik, osa aga mitte.

Tegelikud ostjad müüsid sõidukid omakorda Portugalis eraisikutest lõpptarbijatele, jättes varasema ühendusesisese soetamise Portugali maksuametile deklareerimata ja sellelt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmata. Tegelikke ärisuhteid varjati lisaks veel

¹⁰¹ Täpsemalt art 22 lg 8

¹⁰² Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 7. detsember 2010, kriminaalasjas versus R. ECLI:EU:C:2010:742

muude vahenditega. Juhul kui lõpptarbija oli tarnimise ajal juba teada, laskis R kõigepealt tema nimele välja anda CMR autoveo saatelehe. Seejärel koostas ta uue fiktiivse arve, millele oli ostjana märgitud lõpptarbija nimi ja millel oli sihilikult ebatäpne märge „kasumimarginaali maksustamine UStG § 25a alusel”, mis kehtis kasutatud sõidukite suhtes. Alates 2002. aastast manipuleeris R andmetega, varjates sõidukite tegelike ostjate isikut, selleks et Portugali territooriumil asutatud edasimüüjad saaksid toime panna käibemaksupettusi selles liikmesriigis. See võimaldas tal sõidukeid müüa soodsama hinnaga ja saada seega suuremat kasumit.

Manipulatsioon seisnes oma äriühingu raamatupidamise tarbeks valearvete koostamises fiktiivsete ostjate nimele, kes olid esitatud tarnesaaajadena. Arvele oli iga kord märgitud oletatava ostja ärinimi, tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, sõiduki, mis tegelikult tarniti teisele soetajale, nimetus, müügihind ning märge „UStG § 6a alusel maksust vabastatud ühendusesisene tarne”, millega jäeti mulje, et käibemaks tasutakse Portugalis. Fiktiivsed ostjad olid Portugalis asutatud tegelikud ettevõtjad, kellest osa oli oma ettevõtte ärinime kasutamisest teadlik, osa aga mitte.

Tegelikud ostjad müüsid sõidukid omakorda Portugalis eraisikutest lõpptarbijatele, jättes varasema ühendusesisese soetamise Portugali maksuametile deklareerimata ja sellelt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmata. Tegelikke ärisuhteid varjati lisaks veel muude vahenditega. Juhul kui lõpptarbija oli tarnimise ajal juba teada, laskis R kõigepealt tema nimele välja anda CMR autoveo saatelehe. Seejärel koostas ta uue fiktiivse arve, millele oli ostjana märgitud lõpptarbija nimi ja millel oli sihilikult ebatäpne märge „kasumimarginaali maksustamine UStG § 25a alusel”, mis kehtis kasutatud sõidukite suhtes.

Nii toimides müüs ja tarnis R-i juhitud ettevõtte aastatel 2002 ja 2003 üle 1100 sõiduki ligikaudu 19 miljoni euro väärtuses. Mõlema aasta maksudeklaratsioonides näitas R neid tehinguid ühendusesiseste tarnetena, mis olid maksust vabastatud, ning Bundeszentralamt für Steuernile esitatud maksudeklaratsioonide „koondaruannetes” nimetas ta lepingupartneritena fiktiivseid ostjaid, et takistada tegelike ostjate tuvastamist Portugalis liidu tasandil toimiva käibemaksuteabe vahetamise süsteemi kaudu.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus kaubatarne teise liikmesriiki on küll tegelikult toimunud, kuid tarnija on seejuures varjanud tegeliku soetaja isikut, selleks et viimane saaks vastavalt ühendusesiselt

soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, tuleb ühendusesisese kaubatarne käibemaksust vabastamisest keelduda.

Kohus leidis, et sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus ühendusesisene kaubatarne on küll tegelikult toimunud, kuid tarnija on seejuures varjanud tegeliku soetaja isikut, selleks et viimane saaks käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, võib ühendusesisese tarne lähteliikmesriik, tuginedes pädevusele, mis talle kuulub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa sissejuhatava lauseosa alusel, selle tehingu maksust vabastamisest keelduda.

4. Võimalused karussellpettuse ennetamiseks

Praeguses käibemaksusüsteemis tehakse vahet maksukohustuslaste vahelistel tarnetel (ettevõtjatevaheline, *business to business* ehk B2B) ja lõpptarbijatele tehtavatel tarnetel (*business to consumer* ehk B2C). Praegune süsteem tagab liikmesriikidele teatava poliitikavabaduse ja fiskaalse sõltumatuse käibemaksu haldamisel.¹⁰³ Kahjuks aga on see ka aluseks erinevatele pettustele, sealhulgas karussellpettusele.

Piiriüleste ettevõtjatevaheliste tehingute puhul maksustatakse kaupu ja teenuseid sihtliikmesriigis (riigis, kuhu kaubad tarnitakse või teenuste puhul teenuse saaja asukohariigis) kehtiva määra ja tingimuste alusel ning kauba soetaja või teenuse saaja tasub käibemaksu maksuametile. Seega koheldakse kaupu ja teenuseid erinevalt, sõltuvalt sellest, kas tegemist on riigisiseste või ELi-siseste tehingutega. Selline erinev kohtlemine muudab süsteemi keerukaks ja pettuste suhtes haavatavaks. Ettevõtjalt tarbijale tehtavaid tarneid maksustatakse tavaliselt liikmesriigis, kus kaubad müüakse või kus on tarnija asukoht. Konkurentsimoonutuste ohu tõttu kohaldatakse sihtliikmesriigis maksustamise puhul erikorda, millega kehtestatakse suured kohustused tarnijatele ja teenuse osutajatele (kauba või teatavate teenuste kaugmüük) või kauba soetajatele või teenuse saajatele (näiteks maksukohustusest vabastatud juriidiliste isikute ning selliste maksukohustuslaste soetatud kaubad ja saadud teenused, kelle suhtes kohaldatakse maksuvabastust (eelkõige väikeettevõtjad), ning uute transpordivahendite ost).¹⁰⁴

MTIC-tüüpi pettuste üheks avastamise ja tõkestamise mehhanismiks on üle-Euroopaline VIES süsteem, kuhu Eesti ettevõtted esitavad oma andmeid alates 2004. aastast ning mis oma olemuselt on väga sarnane KMD INF-le. Ka MTA analüüsib VIES-e kaudu saadud ning KMD lisal VD esitatud andmeid ning edastab oma kahtlused teistele riikidele. Riikidele, keda võiks nende andmete põhjal pidada tegelikuks kahju saajaks.¹⁰⁵

Käibemaksu rakendamine sisaldab samu põhielemente nagu teisedki maksud: maksukohustuslaste identifitseerimine ja registreerimine; maksu kogumine ja vastavuse kontroll; audit

¹⁰³ Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 8.

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 6. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBflXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

deklaratsioonide kontrollimiseks jne.¹⁰⁶ Selle asemel keskendub käesolev töö meetmetele, mis on iseloomulikud vaid käibemaksule.

Pettusevastaseid meetmeid saab jagada kolme kategooriasse:

- Meetmed maksutulu kaitseks
- Administratiivsed kohustused firmadele
- Meetmed minimeerimaks võimalusi firmadel osta kaupu ja teenuseid ilma käibemaksu maksmata
- Meetmed vähendamaks maksuametite reageerimisega pettusele.¹⁰⁷

Meetmed maksutulu kaitseks ei ole suunatud petturite püüdmisele, vaid üritavad vältida maksutulu kadu, rakendades pöördmaksustamise mehhanismi pettusele rohkem tundlikele kaupadele (nt mobiiltelefonid) ja kaubeldavatele teenustele (näiteks CO₂ sertifikaatide müük). Meetmed, millega pannakse firmadele täiendavaid administratiivseid kohustusi, nagu näiteks tihedam ja detailsem aruandlus, on aga täiesti kasutud, kui maksuhaldurid ei võta omakorda kasutusele meetmeid, et seda palju suuremat andmemahutu efektiivselt läbi töödelda. Lisaks paneks erinevate siseriiklike reeglite rohkus rahvusvahelisel tasandil tegutsevad firmad tohututesse raskustesse, kuna nad peaksid kõikide reeglite ja muudatustega suutma sammu pidada.¹⁰⁸ Meetmed, mis on suunatud maksuhaldurite pettustele reageerimisaja vähendamisele on näiteks informatsioonisüsteemide (nagu näiteks VIES) arendamine, koostöö suurendamine ja liikmesriikide vahelise informatsioonivahetuse kiirendamine. Edukas käibemaksupettuste ennetamine oleks ehk võimalik kehtestades reaal-ajas käibemaksu kogumise süsteemi¹⁰⁹ või näiteks firmasid eelnevalt teavitades nende varustajate staatusest enne kui nad maksavad käibemaksu kellelegi, kes hiljem osutub petturiks.¹¹⁰

Palju informatsiooni, mida oleks vaja, et MTIC pettust takistada, on juba siseriiklikel tasanditel olemas. Teatud informatsiooni olemasolu nõuavad ka direktiivid.¹¹¹ Olenemata olemasoleva

¹⁰⁶ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 23.

¹⁰⁷ Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 237.

¹⁰⁸ Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 237.

¹⁰⁹ Ainsworth, R.T, "Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification", International VAT Monitor 3 (2011).

¹¹⁰ BusinessEurope. "Position Paper on the Creation of Eurofisc and The Fight against VAT Fraud" of 27 April 2010.

¹¹¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, OJ L 347 of 11 December 2006 and Council Regulation (EU) No. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation

informatsiooni tüübist, erineb siiski selle uuendamise sagedus ja salvestamise viis liikmesriigiti. Ühtse standardi puudumine ja erinevate keelte kasutus teeb detailse informatsiooni vahetuse väga keeruliseks ja tekitab mitmeti mõistetavusi.¹¹²

MTIC pettuse kriitiline koht on siis, kui klient maksab käibemaksu oma tarnijale ja arvestab selle summa sisendkäibemaksu hulka. Sellel ajal ei ole maksuhaldur tehingutest teadlik ja kui tehing ei ole pöördmaksustatav või ei rakendu 0% käibemaks, on kliendi ülesanne kindlaks teha, et ta ei maksa käibemaksu petturile. Aga heausklikel klientidel puuduvad või on väga piiratud võimalused oma tarnijate käibemaksu-kuulekust kontrollida. Maksuhalduril seevastu on täielik informatsioon siseriiklike ettevõtete maksete ja aruandluse kohta ja neil võiks sellest tulenevalt olla võimalik heauskseid firmasid juhendada, et nad saaksid vältida käibemaksu maksmist potentsiaalsetele petturitele.¹¹³

Välja on pakutud, et ka VIES võiks sisaldada mingit sarnast informatsiooni, võimaldades märkida riikidel andmebaasis ära ettevõtteid, kes täidavad mingeid kindlaid tingimusi, mille tõttu nad kuuluvad nõ riskigruppi. Ideaalses olukorras oleks ettevõtetel kahtluse korral enne käibemaksu tasumist tarnijale võimalik kontrollida VIES-i kaudu, kas nende äripartnerid on selle tehingu kohta koostanud korrektse siseriikliku aruandluse.¹¹⁴

and combating fraud in the field of value added tax, OJ L 268/1 of 12 October 2010.

¹¹² Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 239.

¹¹³ Ibid., lk 239.

¹¹⁴ Ibid., lk 239.

4.1. Alternatiivsed käibemaksu süsteemid

Üks võimalusi lahendamaks käibemaksu pettusi on muuta tervet käibemaksu süsteemi. Ideid selles osas leidub palju. Nende ideede realiseerimisel tuleks aga meeles pidada ka potentsiaalseid kaasnevaid kulusid ja seda, et sellise põhimõttelise muutuse osas konsensuseni jõudmine EL-is on paraku keeruline.

Käibemaksu eelistatakse üheastmelisele müügitaksule mitmel põhjusel. Kui neid rakendatakse samas väärtuses, siis täiusliku maksustamise korral kogutaks nii käibemaksu kui ka müügitaksu sama palju. Siiski on käibemaksu üheks suurimaks erisuseks just asjaolu, et maksustades kõiki etappe, on maksutulu riigi jaoks kaitstud. Kui käibemaksu puhul jätab viimane lüli käibemaksu riigile tasumata, siis läheb kaduma vaid käibemaks sellelt lisandväärtuselt, mis lisati viimasel etapil. Müügitaksu puhul jääks riigil sellisel juhul maks terves ulatuses saamata.¹¹⁵ Lisaks leitakse, et mõnes mõttes on käibemaks iserakenduv, kuna ta soodustab, et edasimüüjad kontrollivad, et tarnijad on maksnud käibemaksu, selleks et nad ise saaksid tasutud käibemaksu tagasi nõuda. Käibemaksukohuslane ei saa maksustamata ja korrektselt dokumenteerimata tehingutelt käibemaksu tagasi nõuda. Sellest hoolimata ei tasu nende tugevate külgede olulisust üle hinnata. Siiski on ka käibemaksu puhul viimase astme müüjatel sama suur initsiatiiv müüa kaup edasi ilma käibemaksuta kui müügitaksu puhul. Lisaks on küll edasimüüjatel motivatsioon saada tarnijatelt korrektne dokumentatsioon käibemaksu tasumise kohta, kuid nad ei ole motiveeritud kindlaks tegema, kas käibemaks nende dokumentide alusel ka tegelikkuses on tasutud.¹¹⁶ Selle viimase põhjuse tõttu väidetakse kirjanduses ka, et käibemaksu iserakenduvus on vaid illusoorne.¹¹⁷ Lisaks loob nii krediteerimis- kui ka tagastussüsteem käibemaksu puhul eraldi võimalusi pettuse jaoks.¹¹⁸

Järgnevalt käsitlen põhilisi mehhanisme, mida on välja pakutud ning mis võiksid lahendada või vähemalt pakkuda leevendust käibemaksu pettuste osas. Üldiselt on välja pakutud kahte tüüpi lahendusi: ühed, mis on sisuliselt administratiivsed ja säilitavad 0% KM, teised on aga rohkem

¹¹⁵ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 6.

¹¹⁶ Ibid., lk 7.

¹¹⁷ Hemming, R; Kay, J. The Value Added Tax: Lessons from Europe, Washington, Brookings Institution, 1981, lk 75-89.

¹¹⁸ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 7.

põhimõttelised ning näevad ette 0% käibemaksu EL-is kaotamise, pakkudes sellele alternatiive.¹¹⁹

4.1.1. Pöördmaksustamise mehhanism

Pöördmaksustamise mehhanism on üks radikaalsemaid pakutud administratiivseid lahendusi. Pöördmaksustamise rakendumise korral tervele tarneahelale kaotaks karussellpettus oma mõju, kuna isegi kui „puuduv lüli“ kaob, siis kogutakse õiges summas käibemaks siiski järgmiselt tehingult.¹²⁰

Üldjuhul peab käibemaksu tasuma teenuse osutaja või kauba võõrandaja. Erinevalt eeltoodust tekib teatud siseriiklike tehingute ja piiriüleste tehingute korral kauba soetajal või teenuse saajal nn pöördkäibemaksukohustus, mis tähendab, et kauba või teenuse käibemaksuga maksustamise kohustus lasub ostjal. Praegu on pöördmaksustatavateks tehinguteks kauba soetamine teistest liikmesriikidest, teenuse saamine välisriikidest (piiriülesed tehingud) ja teatud sektorites siseriiklikud tehingud.¹²¹

Müüja ei rakenda müügil käibemaksu, kuid peab siiski arvel täpsustama, et tegemist on pöördmaksustamisega. Kui ostja müüb kauba või teenused edasi, siis rakendab ta müügil käibemaksu ja maksab selle oma maksuhaldurile.¹²²

Pöördmaksustamise rakendamiseks pakub võimaluse käibemaksudirektiivi art 395, mille kohaselt võib nõukogu ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks, eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.¹²³ Selleks, et juba kehtivatele pöördmaksustamise juhtudele kehtestada täiendavaid erandeid, tuleb esitada taotlus Komisjonile. Liikmesriikidel on võimalus rakendada pöördmaksustamist nende sektorite või tehingute puhul, mis on ära märgitud kui pettusealtid.¹²⁴

¹¹⁹ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 23.

¹²⁰ Ibid., lk 24.

¹²¹ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 27. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBfIXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

¹²² Calmac, D.M. „The Mechanics and Effects of MTIC Fraud“, Copenhagen Business School, 2012, lk 48.

¹²³ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. OJ L 347, 11.12.2006, p. 1–118.

¹²⁴ Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC, OJ L 221, 12.8.2006, p. 9–14.

Pöördmaksustamisel tuleb arvestada piirangutega, mis kahandavad oluliselt selle meetme mõju. Euroopa Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (edaspidi *käibemaksudirektiiv*) artiklis 199 on loetletud kaubad, mille osas on lubatud pöördmaksu rakendada. Seega üldine pöördmaksu kehtestamine oleks käibemaksudirektiiviga vastuolus. Senine praktika on näidanud, et pöördmaks töötab juhul, kui on võimalik seada selge kaupa või valdkonda identifitseeriv piir ning kauba turg on Eestist väljaspool. Osaline või mingit konkreetset kaupa hõlmav pöördmaks aitab pettusi vähendada juhul, kui suudetakse väga täpselt defineerida pettuse vahendiks olev kaup ning kaup müüakse Eestist välja. Kui kaup piisavalt hästi defineeritud ei ole, liigub pettus teise kauba rubriiki või jätkatakse pettust sisuliselt sama kaubaga, kuid arvetele märgitakse kaubale mõnevõrra teine nimetus. Nii juhtus 2000–2004. a metsamaterjalile kehtestatud pöördmaksuga ning praegu kullale kehtiva pöördmaksuga.¹²⁵

Hiljuti rakendati Eestis pöördmaksustamist edukalt väärismetallide sektoris, kus alates juulist 2014. hakati pöördmaksustama kõiki tehinguid väärismetallidega, väärismetalli sisaldavate metallmaterjalidega ning vääriskividega. Kui veel veebruaris 2014 tagastas riik väärismetalliga seotud tehingutega äriühingutele kokku 1,65 miljonit eurot, siis juulis 2014 oli väärismetallidega tegelevate isikute käibemaksu tasumise kohustus kokku 43 000 eurot. Nimetatud valdkonnas tegelevate isikute esitatud käibemaksudeklaratsioonide arv on langenud veebruari 137-lt juulis 107-ni. Muudatuse tulemusena tasusid väärismetallidega tegelevad isikud juulis 2014 esmakordselt võrrelduna eelmise nelja aastaga j kokku rohkem käibemaksu kui riigilt tagasi küsisid.¹²⁶

Siiski kaasnevad pöördmaksustamisega teatavad probleemid. Pöördmaksustamise korra üldisel kasutamisel tuleks riigisiseseid tehinguid rohkem kontrollida ja nende suhtes tuleks kehtestada täiendavad aruandlusnõuded, et vältida maksupettuste kandumist jaemüügi tasandile, ning seega tuleks loobuda osamaksete põhimõttest, mida loetakse käibemaksu üheks suureks eeliseks.¹²⁷ Elimineerides osa tarnija väljamüügi maksukohustusest, võib see suurendada hüvitamise nõudeid, mis omakorda toovad kaasa probleeme kontrollimisel, suurendades riski

¹²⁵ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 35. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBfIXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

¹²⁶ Aasmäe, M. Väärismetallide pöördmaksustamine tõi riigile tulu. ERR, veebis: <http://uudised.err.ee/v/majandus/633dbb80-38a4-45c9-9320-2abec3427c1f>, 21.04.15.

¹²⁷ Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 8.

pettuste tekkeks. Kui pöördmaksustamist rakendada vaid teatavatele kaupadele, siis võib see lihtsalt praegused probleemid lükata teistele. See aga survestaks pöördmaksustamise rakendusala suurendamist, mis aga omamoodi tähendaks käibemaksu muutumist müügitaksuks koos kõikide haldusprobleemidega, mis see omakorda kaasa tooks. Kui pöördmaksustamist rakendataks hulгимүүгиле, siis tähendaks see suuresti käibemaksu lõppu.¹²⁸

Pöördmaksu positiivsed mõjud oleks seega järgmised:

- kaob ära fiktiivsete „õhuarvete“ tegemise võimalus. Kui tagastusi pole, siis saab ainult tegelikust vähem maksta, aga mitte alusetult „nullist“ raha tagasi küsida;
- fiktiivsete arvete mittekäibemaksukohustuslaselt soetatud kauba/teenuse katteks ja fiktiivsete arvete EL soetuse katteks korral kaob võimalus (mõte) kasutada fiktiivseid siseriiklikke kuluarveid, et seeläbi vähendada tasumisele kuuluvat käibemaksu. Mõju eelkõige olukorras, kus kaup müüakse Eestist välja.

Pöördmaksu negatiivsed mõjud aga järgmised:

- kasvab käibevarjamise maht;
- seniste „arvevabrikute“ (fiktiivsed müüjad) asemele tulevad nn variostjad/ fiktiivsed ostjad. Ehk senised nn variettevõtted, mis olid tehinguahela algusotsas liiguvad nüüd tehinguahela lõpuosasse. Olemuselt tähendab see aga, et Eesti-sisese müügi osas maksuaugu olulist vähenemist ei pruugi tulla.¹²⁹

Komisjon analüüsis pöördmaksustamise süsteemi 2008. aastal.¹³⁰ Seal jõuti seisukohale, et pöördmaksustamise korda ei tuleks välistada, kuid seda ei saaks kunagi kehtestada vabatahtlikkuse alusel, ilma et see mõjutaks ühtse turu toimimist.¹³¹ Pöördmaksustamist rakendatakse kokku vähemalt 23-s EL riigis ning seda ei rakenda kaks liikmesriiki – Küpros ja Malta. EL-i riikides rakendatakse pöördmaksustamist 18 erinevale valdkonnale. Kõige levinumad pöördmaksustamise valdkonnad on CO₂ kvoodid ja vanametall, mille osas rakendavad pöördmaksustamist 17 liikmesriiki ja ehitusteenus, mille osas rakendavad pöördmaksustamist 12 liikmesriiki.¹³²

¹²⁸ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 24.

¹²⁹ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 29.

¹³⁰ KOM(2008) 109, 22.2.2008, ja SEK(2008) 249, 22.2.2008.

¹³¹ Green Paper on the Future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 9.

¹³² Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 29.

Sektori- või kaubapõhine pöördmaks suunab pettuse mõnda teise valdkonda, nagu iga teine sektoripõhine abinõu. Oma olemuselt, mida on näidanud ka seni rakendatud meetmed, aitab pöördmaks eelkõige olukorras, kus kaup müüakse Eestist välja. Siseriikliku müügi puhul oleks praeguste pettuseskeemide ümberkohandamine lihtne ning märkimisväärset võitu ei tuleks.¹³³

4.1.2. Ümberpööratud tagastamata jätmine

Välja on pakutud ka seda, et mõnes tundlikus sektoris võiks kasutada ümberpööratud tagastamata jätmise (ing k *reverse withholding*) süsteemi. Need skeemid on suhteliselt levinud näiteks Ladina-Ameerikas ja Aafrikas, aga mitte Euroopas. Nendel skeemidel on sarnasusi pöördmaksustamisega, kuna ostja on kohustatud koguma käibemaksu enda ostudelt, kuid müüja jääb jätkuvalt vastutavaks väljundkäibemaksu osas, andes krediiti selles summas, mille hoidis tagasi ostja.¹³⁴

Ümberpööratud tagastamata jätmine võib olla efektiivsem kui pöördmaksustamine, kui „puuduv lüli“ kaob, siis on tulemus sama, kui pöördmaksustamisel, kuid kui viimane müüja jätab käibemaksu tasumata, siis ei ole siiski maks terves ulatuses kadunud. Siiski suurendab see potentsiaalselt hüvitiste maksmist, kuna müüjad ei võta krediiti mitte ainult sisendkäibemaksult, vaid ka käibemaksult, mis on kinni peetud nende klientide poolt. Lisaks tekitab see vajadust kontrollida, et müüja on korrektselt krediteeritud käibemaksu osas, mida ta kliendid on kinni pidanud, suure administratiivse koormuse. Ja kuna selle süsteemi rakendamine ei ole kaugeltki täiuslik, siis toovad tekkinud probleemid kaasa käibemaksu moondumise hoopiski maksuks tootmiselt.¹³⁵

4.1.3. Eksportija reiting

Kui käibemaksuga kaasnevad probleemid peale piiride avanemist esmakordselt ilmseks tulid, pakkus Komisjon välja nn eksportija reitingu (ing k *exporter rating*) süsteemi: liidusese kaubanduse korral rakenduks käibemaks eksportiva riigi määras täies mahus importijale. Kindlustamaks maksude jaotumist samamoodi kui 0% maksustamise korral, teevad eksportiva riigi ametiasutused vastava ülekande importiva riigi ametiasutustele. Esialgse ettepaneku kohaselt toimuks see esialgsete tehingute põhjal ja kujutaks endast nõ arvelduskoja süsteemi.¹³⁶

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 25.

¹³⁵ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 25.

¹³⁶ Ibid., lk 26.

Arvelduskoja süsteemi kohaselt pannakse eksportivad riigid maksma sisendkäibemaksu, mis on hüvitatud nende eksportidelt teistesse liikmesriikidesse. Selleks on mitmeid erinevaid võimalusi. Näiteks üks ekstreemsem võimalus oleks tehingute baasil individuaalsete nõuete ja neid toetavate dokumentide saatmise teel importivast liikmesriigist eksportivasse liikmesriiki. Teine ekstreemne lahendus oleks tulude ümberjaotamine puhtalt statistiliste kokkuvõtlike käibemaksu tulude ja iga liikmesriigi tarbimisstruktuuri alusel.¹³⁷ Komisjon on välja pakkunud lahenduse, mis asuks nende kahe äärmuse vahepeal. Selle kohaselt peavad kauplejad salvestama nii impordi teistest liikmesriikidest kui ka ekspordi teistesse liikmesriikidesse. Iga liikmesriik peab seejärel kindlaks tegema oma neto käibemaksu, liites impordi ja ekspordi käibemaksu oma kauplejate liikmesriikide vaheliste tehingute pealt. Niimoodi arvestatud neto käibemaksu balanss kantakse või väljastatakse keskselt kontolt – käibemaksu tarbeks loodud pangast.¹³⁸ Ka see lahendus ei ole probleemivaba. Lisaks EL bürokraatia laienemisele on selle süsteemi peamiseks nõrkuseks liikmesriikide vähene motivatsioon käibemaksu maksete jälgimiseks.¹³⁹ Kahjuks ei oleks üllatav, kui riiklikud ametiasutused näeksid selle skeemi alusel rohkem vaeva selle kontrollimisega, et käibemaks on makstud ekspordi pealt (mille eest nad peavad maksma raha arvelduskotta), kui sellega, et põhjalikult kontrollida nõudeid sisendkäibemaksu osas (mille nad saavad selle asemel edastada arvelduskotta).¹⁴⁰

4.1.4. CVAT

Selle lahenduse pakkus välja Varsano¹⁴¹ ning seda täiustas edasi McLure¹⁴². Selle skeemi alusel oleks ekspordid formaalselt maksustatud 0% käibemaksuga, kuid maksustatud koheselt erilise „kompenseeriva“ käibemaksuga, mis oleks täielikult krediteeritav importivas riigis. Seega netotulu, mis selle maksuga kogutakse, oleks põhimõtteliselt null (jättes kõrvale probleemid, mis tekivad seoses erandite ja lõpp-tarbijatele müügiga seoses).¹⁴³

¹³⁷ Lee, C; Pearson, M; Smith, S. Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Recommendations. Report Series No. 28, Institute for Fiscal Studies, London 1988, lk 22.

¹³⁸ Ibid., lk 22.

¹³⁹ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 26.

¹⁴⁰ Lee, C; Pearson, M; Smith, S. Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Recommendations. Report Series No. 28, Institute for Fiscal Studies, London 1988, lk 24.

¹⁴¹ Varsano, R. „Sub-National Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and Proposed Solution“, Decentralization and Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, The World Bank, Washington, 2000, lk 339-355.

¹⁴² McLure, C. E. Jr. „Implementing Sub-National Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)“, International Tax and Public Finance 7, 2000, lk 723-740.

¹⁴³ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 27.

Seda on peetud elegantseks skeemiks, kuna see nõ parandab käibemaksu ahela, samal ajal säilitades tulu jaotumise vastavalt 0% maksustamise skeemile. Selle peamine puudus on, et ekspordi koheldakse siseriiklikust müügist erinevalt. See aga läheb vastuollu EL-i põhimõttega ühtse turu loomisest ja barjääride puudumisest.¹⁴⁴

4.1.5. VIVAT

VIVAT-i autoriteks on Keen ja Smith.¹⁴⁵ VIVAT rakendaks kõikidele liikmesriikide tehingutele ühes määras maksu (nii siseriiklikutele kui ka liikmesriikide vahelistele), jättes viimasele müügile rakenduva maksu suuruse liikmesriikide otsustada. Selle skeemi kohaselt kohtleks Saksamaal asuv edasimüüja oma kliente Saksamaal samamoodi kui näiteks Prantsusmaal, rakendades B2B müügi korral alati ühte, terves liidus kehtivat, maksumäära.¹⁴⁶

VIVAT-i suurim kriitika oli suunatud asjaolule, et see nõuab, et müüja peab alati kindlaks tegema, kas ostja on maksukohuslane. See aga on tänapäeval tavaline VIES-süsteemi kaudu. Teine probleemkoht on tulu jaotumise probleem, kuna lihtsalt ühtse määra rakendamine B2B ekspordile suurendab tulu net-eksportijast liikmesriigile¹⁴⁷, vähendades aga tulu net-importivate liikmesriikide osas. Seetõttu oleks selle skeemi rakendumisel vaja luua ka mingisugune arvelduskoda.¹⁴⁸

4.1.6. Konstantse määra süsteem

Konstantse määra süsteemi (ing k *the flat rate origin system*) kohaselt rakendaks tarnija käibemaksu kõige madalamas lubatud määras ehk 15%. Ostja esitaks maksuhaldurile tagastusnõude oma riigis oma tavalisel käibemaksudeklaratsiooni vormil, kes omakorda nõuaks tagastust tarnija riigi maksuhaldurilt. Ostja peab arvestama käibemaksu selle vahe osas, mille ulatuses tema riigi käibemaks erineb Euroopa Liidus lubatud madalaimast määrast, et kindlustada käibemaksu korrektse ulatuses laekumine. Ka selle süsteemi puhul oleks siiski vaja luua arvelduskoda. Kuna käibemaksu rakendataks piiriüleselt vaid ühes määras, siis peaks arvelduskoda tegelema vaid riikidevaheliste tehingute tasakaalustamisega ja mitte erinevate käibemaksu määradega, mis vähendaks oluliselt kulusid. Kahjuks ei elimineeriks see lahendus

¹⁴⁴ Ibid., lk 27.

¹⁴⁵ Keen, M; Smith, S. „The Future of Value-Added Tax in the European Union“, Economic Policy 23, 1996, lk 373-411 ja 419-420.

¹⁴⁶ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 27.

¹⁴⁷ Net-eksportija on liikmesriik, kelle poolt eksporditavate kaupade ja teenuste kogus mingil määratud ajavahemikul on suurem kui imporditavate. See on vastand net-importivale liikmesriigile, kelle puhul määratud ajavahemiku jooksul imporditavate kaupade ja teenuste osakaal on suurem kui eksporditavate.

¹⁴⁸ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 27.

karussellpettust täielikult. Siiski väheneks selle pettuse käigus saadava tulu väärtus ja seeläbi ka selle pettuse atraktiivsus.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report, lk 28. Veebis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/10104.html>, 21.03.2015.

4.2. Digitaalsed lahendused

Lisaks eelnevatele võimalustele on asutud muuhulgas seisukohale, et MTIC-pettuse võib peatada ka tehnoloogiliste lahenduste abil. 2000ndate alguses puudutas MTIC pettus enamasti mobiiltelefone ja arvutikiipe, kuid juba siis oli tavaline, et kui ka tehingud puudutasid reaalselt eksisteerivaid kaupu, siis need kaubad olid tihti terve pettuse aja kuskil laos ning pettus viidi läbi arvete vahetamise teel arvutite abil. 2006ndaks aastaks oli MTIC pettuse uueks sihtmärgiks teenused nagu CO₂ load ning VoIP teenused. Nendel juhtudel oli ka pakutav teenus ise digitaalne.¹⁵⁰ Sellele tuginedes leiabki Ainsworth, et tehnoloogia on MTIC pettuse üks alustaladest ning samas ka üks kõige efektiivsematest vastumeetmetest. Seoses pettuse tarbeks loodud makseplatvormide tekkega internetis muutus raha liikumine tavalise panganduse jälgimise mehhanismide jaoks nähtamatuks. Seetõttu rõhutab Ainsworth, et MTIC pettust tuleb ennetada, mitte seda hiljem üritada lahti harutada, kuna viimane võib osutuda võimatuks.¹⁵¹

Peamised tehnoloogilised lahendused, mida välja pakutakse on VLN, RTvat ja D-VAT. Komisjon on välja pakkunud sertifitseerimise mudeli. Lühidalt öeldes võimaldab VLN maksuhalduril jälgida individuaalseid tehinguid, samas kui RTvat keskendub käibemaksu kindlustamisele iga tehingu puhul. D-VATi sertifitseerimine erineb mõlemast eelmisest. See loob turvalise käibemaksu üleandmise süsteemi läbi sertifitseeritud maksutarkvara ja turvaliste kolmandate poolte. Need kolmandad pooled on teenusepakkujad, kes seisavad maksuhaldurite ja firmade vahel, sisestades käibemaksu deklaratsioone firmade eest ja edastades neile tagastamisele kuuluva käibemaksu – kindlustades andmete tagastusmaksete õigsuse.¹⁵²

Neid lahendusi ühendab muuhulgas asjaolu, et nendega ei kaasne vajadust fundamentaalselt muuta praegu Euroopa Liidus kehtivat käibemaksu süsteemi. Vaid RTvati edukaks rakendamiseks oleks vaja teha mõningaid parandusi selles osas, millal maks muutub sissenõutavaks ja mahaarvatavaks.¹⁵³

4.2.1. VLN

VLN (ing k *the VAT Locator Number*, eesti k. *Käibemaksu Lokaator Number*) on nendest kolmest tehnoloogilisest lahendusest kõige lihtsam. Selle autoriks on Dr. Michael Cheetham. VLN-i korral eksisteeriks tsentraliseeritud arvutisüsteem, mida valitsus kasutaks kõikide

¹⁵⁰ Ainsworth, Richard T. "Technology Can Solve MTIC Fraud–VLN, RTvat, D-VAT certification." *International VAT Monitor* 22.3 (2011), lk 153.

¹⁵¹ Ibid., lk 153.

¹⁵² Ibid., lk 154.

¹⁵³ Ibid., lk 155.

tehingute jälgimiseks, et sel moel ennetada MTIC pettust ja vältida vajadust muuta tervet maksustamise süsteemi. Kõik firmad vajaksid turvalist krüpteeritud VLN-i, mis oleks lisatud igale arvele. Sellise turvalise VLN-i puudumise korral keelduks süsteem sisendkäibemaksu maha arvestamisest.¹⁵⁴

Selline sarnane pettuse ennetamise süsteem on juba kasutusel Brasiilias, kus see on osutunud väga edukaks. Brasiilias lisatakse arvetele siseriiklike piiride ületamisel digitaalne vöötkood, mis tuleb riiklikust arvutisüsteemist. See kood valideerib arve ja kauba füüsilise liikumise.¹⁵⁵

4.2.2. RTvat

Kui VLN rakendub tarnepoolele, siis RTvat keskendub tehingute maksete poolele. Nii VLN kui RTvat kasutavad tsentraliseeritud riiklikke arvutisüsteeme, et kõiki tehinguid jälgida, kuid VLN märgistab digitaalselt iga tehingu, samas kui RTvat eraldab iga tehingu digitaalselt. Ehk erinevalt VLN-ist, mis määrab karistuse nendele, kes maksavad käibemaksu ilma korrektse VLN-ita, eemaldab RTvat üldse selliste maksete tegemise võimaluse. RTvat'i puhul saavad tarnijad tasu ilma käibemaksuta, kuna käibemaks löödaks hinnast lahku ja saadetakse otse maksuhaldurile ostja pangakontolt. Panga kaudu arveldades on sisendkäibemaksu tagasiarvestus võimalik juba samal päeval, kui maksuhaldur saab käibemaksu. Seda süsteemi saab siiski edukalt rakendada ka tšekkide või sularahaga tasumisel, kuigi panga kaudu tasumisel on siin märgatav eelis.¹⁵⁶

RTvat ei kogu ega töötle tehingute arvete andmeid vaid kogub, annab üle ja aitab kaasa käibemaksu maksete tegemisele ja tagasi nõudmisele. Põhjuseks on asjaolu, et RTvat on vaid maksete põhine ja ei keskendu tehingutele endale. Kui RTvat kogukski selliseid andmeid, tekiks aga mitu turvariski: esiteks ei oleks tagatud, et andmeid ei ole juba enne nende kohale jõudmist kuidagi rikutud või muudetud ja teiseks tekib suur turvarisk selliste andmete väliste rünnakute kaitse osas, kuna tegemist on reaajas laekuvate andmetega, mis on seetõttu kurjategijatele väga ahvatlevad. Kuigi RTvat suudaks MTIC pettust ära hoida, on siiski nenditud, et ta ei ole kahjuks efektiivne muude maksudest kõrvalehoidumise skeemide puhul ning seetõttu ei ole ta siiani ka rakendust leidnud.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Ainsworth, Richard T. "Technology Can Solve MTIC Fraud—VLN, RTvat, D-VAT certification." *International VAT Monitor* 22.3 (2011), lk 155.

¹⁵⁵ Ibid., lk 156.

¹⁵⁶ Ibid., lk 157.

¹⁵⁷ Ainsworth, Richard T. "Technology Can Solve MTIC Fraud—VLN, RTvat, D-VAT certification." *International VAT Monitor* 22.3 (2011), lk 157.

4.2.3. D-VAT

D-VAT puhul on tegemist sertifitseeritud tarkvaraga. Nii müüja kui ostja peaksid kasutama sertifitseeritud maksusüsteemi selleks, et neil oleks võimalik tehingut 0% käibemaksuga maksustada. See programm peaks olema võimeline kindlaks tegema konkreetsele tehingule rakenduva maksumäära, selle maksumäära alusel koostama kohase arve, linkima iga käibemaksu makse ja tagasinõude vastava käibemaksu deklaratsiooniga ja sooritama käibemaksu tagastuse korrektselt. Lisaks peaks programm suutma ka kindlaks teha, et teise poole poolt kasutatud programm on sertifitseeritud.¹⁵⁸

4.2.4. SST laadne mudel

SST (ing k *streamlined sales tax*) on kasutusel Ameerika Ühendriikides. Tegemist on usaldusväärsete kolmandate osapooltega, kes tegutsevad sertifitseeritud keskkonnas. SST hakkas tegutsema 2005. aasta lõpul *Streamlined Sales and Use Tax Agreement* vastuvõtmisega vähemalt kümnes osariigis ja kehtides seega umbes 20% elanikkonnast. Ainsworth on seisukohal, et sellise süsteemi rakendamine elimineeriks karussellpettuse pea täielikult. Sellist laadi süsteemi korral informeeritaks liikmesriigis X asuvat firmat A, kes tahab liikmesriigivahelisele müügile rakendada 0% käibemaksu, et tal on vaja installeerida sertifitseeritud käibemaksutarkvara või kasutada krüpteeritud programmi veebis, mis teeks kindlaks tema käibemaksukohustused (arvutab käibemaksu, teostab elektrooniliselt arvelduse, esitab käibemaksudeklaratsiooni). Seda tegemata ei ole A-l võimalik oma müügil teise liikmesriiki rakendada 0% käibemaksu. Ka ostja teises liikmesriigis saab vastavasisulise teavituse. Kui ostja väldib sertifitseeritud programmi kasutamist, ei aktsepteerita edasimüügil tema andmeid süsteemis.¹⁵⁹

4.2.5. Jagatud makse mudel

Jagatud makse mudeli (ing k *the split payment model*) kohaselt maksab ostja käibemaksu hinnast eraldi spetsiaalsele blokeeritud käibemaksu pangakontole, mida tarnija saab kasutada vaid käibemaksu maksmiseks talle kauba müünud tarnija samasugusele blokeeritud käibemaksu pangaarvele. Selle mudeli eeldus on, et juba käibemaksu kogumise varajases staadiumis on käibemaks füüsiliselt üle kantud blokeeritud käibemaksu pangakontole. See

¹⁵⁸ Ibid., lk 11.

¹⁵⁹ Ainsworth, Richard Thompson, Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. Tax Notes International, p. 443, May 1, 2006; Boston Univ. School of Law Working Paper No. 06-23, lk 447.

model võimaldab maksuametivõimudel kontrollida ja blokeerida käibemaksu pangakontodel olevaid summasid ja ära hoida maksukohuslaste kadumist koos neile makstud käibemaksuga.¹⁶⁰

PwC ennustab, et selle mudeli rakendamise korral on tulu (maksupuudujäägi vähenemine miinus esialgne hinnanguline investeerimiskulu ja ülalpidamiskulu) 966 biljonit eurot.¹⁶¹

Jagatud makse mudel on vastuolus ühist käibemaksusüsteemi käsitleva Euroopa Nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ. Juhul, kui jagatud makse mudelit oleks võimalik rakendada, siis seaks ka nimetatud meede olulised piirid käibemaksupettuste läbiviimisele ning tagaks suurema maksulaekumise eelarvesse ja ettevõtluskeskkonna konkurentsitingimuste parandamise. Meetme kohaldamiseks toimusid kohtumised krediitiasutustega, et teadvustada selle rakendamise tehnilist võimalikkust Eestis. Ilmnes, et tehniliselt oleks see olnud võimalik, kuid vastava tehnilise keskkonna loomine nõudnuks pankadelt ja riigilt väga suuri investeeringuid. Lisaks tehnilistele ümberkorraldustele nõudnuks see ka senise tekkepõhise käibemaksusüsteemi muutmist kassapõhiseks, sest jagatud makse mudel tugineb raha liikumisel.¹⁶²

See mudel töötab edukalt näiteks Aserbaidžaanis, samas kui Bulgaaria sellest loobus, kuna ka see andis aluse uut laadi pettuste tekkeks. Vaadates selle mudeli ebasoodsaid mõjusid firmade rahavoogude liikumisele, on osad autorid asunud seisukohale, et see süsteem ei olevat Euroopa Liidu jaoks siiski realistlik lahendus.¹⁶³

4.2.6. Keskse andmebaasi mudel

Keskse andmebaasi mudeli (ing k *the central VAT monitoring database model*) edukaks toimimiseks on vajalik, et B2B tehingute puhul muutub e-arvepidamine kohustuslikuks ja et andmed, mis e-arvetes sisalduvad, on maksuameti poolt aktiivselt jälgitud. Selle meetmega kaasnevad üleminekukulud paberarvetelt e-arvetele. Lisaks andmete ülekandmiskulud andmebaasist ja kulud suurte andmemahtude salvestamise ja jälgimise jaoks.

Selle mudeli eelis on, et maksuhaldur saab tehingute kohta käivatele andmetele ligipääsu juba väga varases staadiumis – juba siis, kui arve esitatakse. Siiski ei ole maksuhalduril võimalusi,

¹⁶⁰ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010, lk 243.

¹⁶¹ Ibid., lk 243.

¹⁶² Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 35.

¹⁶³ Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 238.

et käibemaksu blokeerida, nagu näiteks jagatud makse mudeli korral. Seega ei oleks ikkagi tagatud käibemaksu jõudmine maksuhaldurini.¹⁶⁴

Lisaks on nii selle kui ka järgneva mudeli miinuseks nendega kaasnev võimalik oht andmetele, kui kellelgi peaks õnnestuma andmebaasidesse häkkida. Kuna tegemist oleks konfidentsiaalse ärisaladusega, siis oleks selline andmebaas, mis kõiki taolisi tundlikke andmeid kokku koondab, häkkeritele tõenäoliselt väga ahvatlev.¹⁶⁵

4.2.7. Arvete andmebaasi mudel

Arvete andmebaasi mudel (ing k *data warehouse model*) eeldab maksukohuslaselt kahte esmast investeeringut: raamatupidamissüsteem peab olema võimeline looma standardse auditi faili ja seda faili peab hoidma andmelaos, kus sellele saab ligipääsu maksuamet.¹⁶⁶ Selliste andmete kasutus, formaat ja elemendid on juba kindlaks määratud OECD juhendis.¹⁶⁷

Selle mudeli kasutegur oleks suurem kui kahe eelmise puhul, kuna see võimaldaks kontrollida nii B2B kui ka B2C tehinguid. Kõik tegevused (müük, arved, maksed) ühe sektori ja tarneahela ulatuses on selle kaudu auditeeritavad.¹⁶⁸ Tegemist oleks kuluka lahendusega, kuid kulusid selle mudeli rakendamiseks saaks vähendada, jättes ära näiteks nõude, et andmed peavad kogu aeg olema kättesaadavad andmete lao kaudu ning asendades selle andmete perioodilise maksuhaldurile esitamise kohustusega (nt kord aastas).

4.2.8. Sertifitseerimise mudel

Sertifitseerimise mudeli (ing k *certified taxable person model*) kohaselt sertifitseeritakse maksukohuslase nõuete täitmise menetlus ja sisekontroll. See tähendab, et maksukohuslane peab vastama teatud nõuetele ning kasutama ka mingitele nõuetele vastavat tarkvara või mingit kindlat tarkvara. Selle mudeli rakendamine oleks kahjuks samas aeganõudev protsess ja nõuaks,

¹⁶⁴ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010, lk 245.

¹⁶⁵ Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 237.

¹⁶⁶ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010, lk 245.

¹⁶⁷ OECD, Guidance for the Standard Audit File – Tax, April 2010, <http://www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf>

¹⁶⁸ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010, lk 245.

et maksuasutused investeeriksid oluliselt personali.¹⁶⁹ Küsitav on ka sellise mudeli efektiivsus, kuna pole kindel, kas andmete võltsimist oleks võimalik sertifitseerimise kaudu vältida. Seetõttu oleks ilmselt tõhusamad mudelid, mis ei keskendu andmetele, vaid rahavoogude jälgimisele.

4.2.9. Komisjoni pakutud mudel

Oma Rohelises Paberis pakkus Komisjon muuhulgas välja lahenduse maksustada liikmesriikide vahelised teenused ja kaubad selles käibemaksumääras ja selles riigi seaduste kohaselt, kus asub klient, olenemata kaupade tegelikust füüsilisest liikumisest.¹⁷⁰

See võimaldaks taas kohaldada piiriüleste tehingute suhtes osamaksete põhimõtet ja muuta praeguse süsteemi pettusekindlamaks. Teisest küljest suurendaks see oluliselt selliste tehingute arvu, mille puhul on maksukohustuslane kohustatud tasuma käibemaksu liikmesriigis, mis ei ole tema asukohariik. Kuna ELi-siseste tehingute käibemaks kogutakse sihtliikmesriigis, tuleks päritoluliikmesriigis luua tõhus koondsüsteem, mille alusel saavad tarnijad või teenuse osutajad täita käibemaksualaseid kohustusi, mis neil on muudes liikmesriikides kui asukohaliikmesriik.¹⁷¹

Mõned autorid on leidnud, et seda lahendust tasuks tõsisemalt uurida, kuna see lihtsustaks märkimisväärselt firmadel lasuvat administratiivset kohustust (näiteks teistes riikides käibemaksukohuslasena registreerimine ei olekski enam peaaegu vajalik) ja liikmesriikide vaheliste tehingute kontrollimise koormat maksuhalduritel. Samas ei takista see lahendus petturitel puuduva lüli pettust läbi viia, ostes kaupu ja teenuseid ettevõtetelt, kes asuvad väljaspool Euroopa Liitu (MTEC pettus).¹⁷²

4.3. Veel mujal maailmas kasutusel olevaid mudeleid

Lahendust MTIC probleemile võiks proovida leida ka juba mujal maailmas kasutusel olevatest mudelitest. Järgnevalt heidan põgusa pilgu mõnele neist.

Richard Bird ja Pierre Gendron pakuvad välja, et Euroopas võiks kasutada Kanada kogemustele tuginevalt duaalset tarbimismaksu. Üks kahest sellisest mudelist oleks HST, mille puhul riik haldab ja kogub kohalikku käibemaksu osana üleüldisest riiklikust käibemaksust. Kohalik

¹⁶⁹ Green Paper on the Future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 20.

¹⁷⁰ Ibid., lk 9.

¹⁷¹ Ibid., lk 9.

¹⁷² Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011, lk 238.

omavalitsus määrab osa ühendatud määrast, kuid baasmakse on riiklikul tasandil sama. Newfoundland, Nova Scotia ja New Brunswick kasutavad seda mudelit, määrates kohalikul tasandil maksumääraks 8% ning ühendades selle riikliku 6% määraga.¹⁷³

Lisaks on pakutud välja sarnast meetodit – QST. Ka see on kasutusel Kanadas ning erinevuseks HST-ga on see, et QST meetodi puhul kogub maksu kohalik omavalitsus. Tegemist on nõ alt-üles maksu kogumisega, samas kui HST kogumine käib ülalt alla.¹⁷⁴

Kanada duaalsetel maksudel siinkohal pikemalt peatuma ei hakka, kuna praktikas tuleb tõdeda, et kõige suuremad pettused nende maksude ajaloos ongi just MTIC-tüüpi pettused. Kanadas hõlmavad need pettused tihti näiteks autode korduvat müüki.¹⁷⁵

¹⁷³Bird, R. M.; Gendron, P.P, "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?" International Tax and Public Finance, Vol. 5 (1998), lk 429.

¹⁷⁴Ibid., lk 429.

¹⁷⁵ Ainsworth, R. T, MTIC (Carousel) Fraud: Twelve Ways Forward; Two Ways 'Preferred' - Has the Technology-Based Administrative Solution Been Rejected? (March 6, 2008). Boston Univ. School of Law Working Paper No. 08-10, lk 6.

4.4. Järeldused

Kuigi käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumine eksisteerib ja karussellpettus on EL-is jätkuvalt üks olulisi murekohti, mis tihti satub ka ajalehtede pealkirjadesse, siis ei ole paanikaks põhjust. Kõik maksud seisavad silmitsi nendest kõrvalehoidumisega.¹⁷⁶ Oluline on aga meeles pidada, et selles osas mitte midagi tegemine ei ole siiski üks võimalikest valikuvariantidest.¹⁷⁷

Nagu näha, siis ei ole pakutud lahendused kaugeltki täiuslikud ning lisaks on need efektiivsed vaid juhul, kui need on liikmesriikidele rakendamiseks kohustuslikud. Vastasel juhul võib eeldada, et petturid hakkavad tegutsema nende liikmesriikide kaudu, kes selliseid mudeleid ei rakenda. Lisaks oleks vaja, et mudeli teostus oleks sama ehk et tegemist oleks täieliku harmoniseerimisega Euroopa Liidu liikmesriikides.¹⁷⁸

Käesolevas töös analüüsitud mudelitest pakuks ehk jagatud makse mudel või selle modifikatsioon head võimalust MTIC pettuste takistamiseks, ilma, et peaks muutma kogu maksustamissüsteemi. Tehnika arenemisega seoses võiks olla see tulevikus üks võimalikest lahendustest, millele võiks rohkem tähelepanu pöörata. Kahjuks aga isegi kui tehnika areng pakuks mõne efektiivse lahenduse, siis peaksid riigid arvestama vähemalt alguses suurte kulutustega selle lahenduse rakendamiseks ja kasutusele võtmiseks. Seetõttu ilmselt lähitulevikus me ühtegi töötavat ja efektiivset lahendust ei näe. Nagu töös juba eelpool mainitud, siis pöördmaksustamise rakendamine teatud kaupadele või teenustele on küll teatud valdkondades toonud edu, kuid toonud kaasa ka selle, et pettus liigub edasi uude valdkonda.

Fundamentaalselt lähenedes ei ole eriline müsteerium, kuidas lahendada nii karussell- kui ka MTIC-pettust üldisemalt. Tegelik sügavam lahendus on lõpetada 0% maksustamine liikmesriikide vahelise kaubanduse puhul. MTIC pettused toetuvad 0% maksustamisele ning selle kaotamisel kaoks ka võimalus selliseid pettuseid läbi viia. Skeemid selle jaoks oleksid näiteks CVAT ja VIVAT, kuid tundub, et nende aeg ei ole veel kätte jõudnud, kuna selles küsimuses EL-is üksmeelele jõudmine on leebelt öeldes problemaatiline.¹⁷⁹

¹⁷⁶ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 28.

¹⁷⁷ Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Veebis: <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/10104.htm>, 22.03.2015.

¹⁷⁸ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010, lk 243.

¹⁷⁹ Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31, lk 28.

Üks praeguseid suuri probleeme on maksusüsteemi keerukus, mis tekitab juurde võimalusi pettuste läbiviimiseks ja teeb ka seaduskuulekatel maksumaksjatel süsteemis orienteerumise raskeks. Keerukus tähendab ka seda, et maksuhalduril on raskem kontrollida maksumaksjate tegevust. Komisjon on jaatanud, et lihtsam käibemaksusüsteem aitaks vähendada halduskulusid nii maksumaksjatel kui ka maksuhalduritel, mis omakorda suurendaks maksust saadavat kasu. Lisaks on asutud seisukohale, et ettevõtjate osa käibemaksu kogumisel tuleks korralikult määratleda, kuna käibemaks on maks tarbimiselt, mitte maks ettevõtluselt. Käibemaksu kogumine reeglitega kooskõlas toob praegu ELi firmadele kaasa suure administratiivse koorma, mille vähendamine suurendaks ELi ettevõtete konkurentsivõimet.¹⁸⁰

Kuigi põhjuseid olukorra parandamiseks on palju, ei ole katsed seda teha siiani vilja kandnud. 1987. aastal tehtud katse kaubavoogude füüsilisel liikumisel põhineva süsteemi kehtestamiseks ebaõnnestus. 1996. aastal esitatud alternatiivne ettepanek, mis põhines kauba tarnija või teenuse osutaja tegevuskohal, ei leidnud samuti heakskiitu.¹⁸¹

Käibemaksumäärade erinevusega seotud probleemide lahendamiseks analüüsis Komisjon mudelit, mille kohaselt kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes tehtavate ELi-siseste tarnete puhul 15% maksumäära, kusjuures sihtliikmesriik kogub soetajalt täiendava käibemaksu vastavalt kohaldatavale maksumäärale või tagastab üleliigselt makstud käibemaksu. Samas ei näidanud Nõukogu üles positiivset huvi, mistõttu Komisjon ei pidanud vajalikuks sellist korda põhjalikumalt analüüsida. Teatavate tehingute maksustamiskohta käsitlevates uutes direktiivides¹⁸² on selgelt kaugenetud päritoluliikmesriigis maksustamise põhimõttest ja nendes sätestati maksustamiskohaks tarbimiskoht või soetaja asukoht.¹⁸³

Võib-olla oleks üks võimalusi proovida teha rohkem koostööd seaduskuulekate maksumaksjatega ja teavitada neid senisest enam käibemaksupettuste tagajärgedest ning sellest, et pettuste tõttu langeb maksukoormus aina enam just nende õlgadele. See võiks motiveerida ka ettevõtjaid olema aktiivsemad MTIC pettuste avastamisele kaasaaitamisel. Näiteks kutsub Hollandi maksuamet firmasid ise tähelepanu pöörama erinevatele

¹⁸⁰ Green Paper on the Future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 4.

¹⁸¹ Ibid., lk 6.

¹⁸² Kolmandatest riikidest ELi eraisikutele osutatavad elektroonilised teenused (direktiiv 2002/38/EÜ), maagaasi ja elektri tarned (direktiiv 2003/92/EÜ), teenuste osutamine (direktiiv 2008/8/EÜ).

¹⁸³ Green Paper on the Future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final, lk 7.

indikaatoritele, mis võiksid viidata pettusele ning mille abil firmad saaksid ise hoiduda pettuses osalemisest. Need on kokkuvõtvalt järgmised:

- Kauba tüüp: kallid autod, väärismetallid, parfüümid, arvutiosad on näiteks tüüpilisteks käibemaksupettuse vahenditeks.
- Tehingute kiirus: tehingud, mis järgnevad teineteisele väga kiiresti, samas kui varustajad ja ostjad vahetuvad.
- Tarneahel: ahelas on palju osalejaid, millest paljud on ebavajalikud või seletamatud.
- Maksed: firma teenib järsku suure kasumi, maksed tehakse kolmandas riigis asuva firma kaudu, makseplatvormi kaudu või kolmandale isikule, kaup veetakse alati kaubaveo firmade poolt.¹⁸⁴

Käesolev magistritöö on keskendunud eelkõige EL tasandil meetmete vaatlusele, kuid tasub ära märkida, et Eesti on siseriiklikul tasandil astunud samme, mis võiksid MTIC ja karussellpettust aidata avastada. Üks tähelepanuväärsemaid on käibedeklaratsiooni (vorm KMD) ja selle lisa (vorm KMD INF) kehtestamine regulatsiooniga, mis jõustus 01.11.2014. Varasematel perioodidel on Eestis käibemaksupettuste tõkestamiseks rakendatud erinevaid meetodeid, nt käibemaksu pöördmaksu rakendamine või tehingute kohta täiendava teabe esitamise kohustus. Varem rakendatud meetmed on olnud osaliselt positiivse mõjuga, kuid ei ole andnud tulemusi pikema perioodil või kogu majanduskeskkonnas tervikuna. Peale pöördmaksu kehtestamist konkreetsetes sektoris konkreetsetele kaupadele on varem kasutatud pettuse skeeme muudetud nii, et arvetel on hakatud näitama teise nimetusega kaupa või pettusega tegelevad isikud on oma tegevuse üle viinud teise valdkonda. Metsanduse valdkonnas on alates 2007. aastast kohustus esitada MTA-le tehingute kohta lisainfot. Antud meede on olnud positiivse mõjuga, kuid rakendub vaid teatud väga kitsale valdkonnale. KMD INF-i rakendamisel kõikide valdkondade ettevõtetele ning kõikidele kaupadele ja teenustele ei teki võimalust pettuse eesmärgil liikuda oma tegevusega teise sektorisse.¹⁸⁵

Käibedeklaratsiooni lisa kehtestamise põhieesmärgiks on käibemaksupettuste vähendamine ning seeläbi käibemaksu arvestamisel ausalt tegutsevate ettevõtete konkurentsivõime parandamine. Käibemaksuaugu suurus on hinnanguliselt 260–270 miljonit eurot, s.o ca 17% riigieelarvesse laekuvast käibemaksu summast aastas. Käibemaksupettused kahjustavad

¹⁸⁴ Bukhsh, F. A., H. Weigand. "VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions." Tilburg University, Madalmaad, 2014, lk 2.

¹⁸⁵ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 6.

seadusekuulekate ettevõtjate huve, kes on sunnitud konkureerima ettevõtjatega, kes käibemaksu tasumata jätmisega saavad ebaseadusliku tegevuse tulemusel saavutatud konkurentsieelise. Seega on maksude laekumise parandamine lahutamatult seotud ettevõtlusvabaduse kaitse vajadusega.¹⁸⁶

KMD INF-i täitmise kohta leidub põhjalikum juhis Maksu- ja Tolliameti koduleheküljel.¹⁸⁷ Käibemaksuseaduse (KMS) § 27 lõike 1² kohaselt kajastatakse käibedeklaratsiooni lisal juriidilisele isikule, füüsilisest isikust ettevõtjale ning riigi-, valla- ja linnaasutusele väljastatud ning nendelt saadud arvete andmed, millele kauba võõrandaja või teenuse osutaja on märkinud 20% ja 9% käibemaksumääraga maksustatava käibe, välja arvatud KMS §-s 40 sätestatud erikorra alusel esitatud arvete andmed, kui arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil ühe tehingupartneri kohta vähemalt 1000 eurot. Seega deklareeritakse vormil KMD INF vaid need arved või muud arvena käsitatavad dokumendid (edaspidi *arve*), mis on väljastatud juriidilisele isikule, FIE-le ning riigi-, valla- ja linnaasutustele. Eraisikutele väljastatud arvete deklareerimiskohustust ei ole. Ostjal on ka lihtsustatud arvete andmete käibedeklaratsiooni lisal kajastamise kohustus, kui tehingupartneripõhine 1000-eurone piirmäär on ületatud. KMD INF vormil deklareeritakse vaid n.ö siseriiklikud arved, mis on esitatud ja saadud 20% ja 9% määraga maksustavate kaupade ja teenuste eest. Muuhulgas tuleb vormil kajastada ka siseriiklikult pöördmaksustamisele kuuluvate kaupade arvete andmed (KMS § 41¹). Piiriüleseid tehinguid (nt 0% määraga maksustatav kauba eksport ja kauba ühendusesisene käive) vormil ei kajastata. Samuti ei kajastata vormil arveid piiriüleste tehingute kohta, mis kuuluvad Eestis pöördmaksustamisele (nt kauba ühendusesisene soetus).¹⁸⁸

Juhul kui Eesti ettevõtteid kasutatakse suurtes rahvusvahelistes pettuseskeemides vaid puhvritena ehk ettevõtetena, kelle kaudu tehinguahelat pikendatakse ning „jälgi segatakse“, siis seda tüüpi pettusi KMD INF seega kahjuks avastada ei aita. Siiski on veel kahte tüüpi pettusi, mida tinglikult võib pidada piiriüleseks käibemaksupettuseks, kuid mis oma olemuselt on tegelikult kahe pettuse – käibevarjamine ja fiktiivsete arvete kasutamine – nn alaliigid:

1) fiktiivne eksport, sh ühendusesisene müük;

¹⁸⁶ Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, lk 37.

¹⁸⁷ Käibedeklaratsiooni lisa (KMD INF) andmed ja selle täitmise juhised. Veebis <http://www.emta.ee/index.php?id=36168>, 13.03.2015.

¹⁸⁸ Ibid.

2) ühendusesisese soetuse varjamine ning selle asemel siseriikliku soetuse deklareerimine.

Esimesel juhul on tegemist siseriikliku müügi varjamisega. Teisel juhul on tegemist klassikalise arveveski teenuse ja fiktiivsete kuluarvete kasutamisega KMD sisendkäibemaksuarvestuses. Neid mõlemaid aitab KMD INF tuvastada ja vältida.¹⁸⁹ Seega, sõltumata sellest, kas pettus on kuidagi seotud mõne teise riigiga, kuid käibemaksu soovitakse tasumata jätta või välja petta Eestis, tähendab see Eesti-siseste tehingute deklareerimist või deklareerimata jätmist. Selles olukorras on KMD INF just see vahend, mis võimaldab nii käibevarjamise kui fiktiivsete kuluarvete vastu võidelda.¹⁹⁰

Detailsem info käibemaksu deklareerimisel tagab kahte eesmärki – tehingute müügikäibe varjamine raskeneb, sest ostjal on motivatsioon sisendkäibemaksu kajastada; käibemaksupettuse skeemid tulevad kiiremini nähtavale, s.t riik saab kiiremini reageerida pettuste tõkestamisel. Alahinnata ei tohi ka regulatsiooni preventiivset mõju maksukohustuslaste õiguskuulekusele. KMD INF-i olemus käibe varjamise vähendamiseks seisneb selles, et ausatelt ettevõtetelt saadava info kaudu tuvastada ebaausaid ning seeläbi tõstetakse viimaste õiguskuulekust, et suurendada ausat konkurentsi turul. KMD INF esitamist ei tohi vaadelda kui ausate ettevõtjate karistamisena täiendava kohustuse lisamise läbi, vaid tegemist on vahendiga, millega ausad ettevõtjad saavad aidata turgu korrastada.¹⁹¹

Maksu- ja tolliameti peadirektori asetäitja Egon Veermäe sõnul viitavad Eesti ettevõtete lisandväärtuse kasvu ja käibemaksu tasumise kohustuse suurenemise numbrid, et eelmise aasta lõpust kehtiv vähemalt 1000-euroste arvete deklareerimine on aidanud suurendada käibemaksu tasumise kohustust ning vähendanud fiktiivsete arvete osakaalu majanduses. Võrreldes eelmise aasta sama ajaga on 2015. aasta esimeste kuudega suurenenud käibemaksu tasumise kohustus 71 miljonit, samal ajal on Eesti siseste ostutehingute summa kahanenud 347 miljonit eurot.¹⁹²

Kuigi KMD INF-il võib olla ka teatav preventiivne mõju, ei ole tegemist kaugelt ikkagi lahendusega, mis MTIC pettuse kõrvaldaks ning see ei ole ka selle meetme eesmärk. Olukorras,

¹⁸⁹ Kuidas täpsemalt vt seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde, p 4.2.1 ja 9.1.1. Veebis: http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBfIXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja

¹⁹⁰ Ibid., lk 16.

¹⁹¹ Ibid., lk 38.

¹⁹² Käibedeklaratsiooni lisa on vähendanud fiktiivsete arvete osakaalu. ERR, 28.04.2015. Veebis: <http://uudised.err.ee/v/majandus/d997be89-0afd-4a82-b6a8-32ea8b641f4c>, 01.05.2015.

kus Euroopa Liit ei suuda jõuda üksmeelele, et kehtivat probleemset 0% maksustamise reeglit muuta ja probleemi ennast seetõttu kõrvaldada ei saa, tundub, et ainuke lahendus ongi tegeleda nõ sümptomite ravimisega ehk tagantjärgi pettuste avastamisega. See on aga kahjuks nii ajaku ka ressursikulukas. Eesti maksuamet on samuti avaldanud seisukohta, et makspettuste ennetamine on odavam kui ravi. Nagu sissejuhatuses mainitud, siis Maksu- ja Tolliamet saab aastas umbes 411 000 käibemaksu tagastusnõuet, kuid neil on ressursse nendest põhjalikumalt vaid 5% läbivaatamiseks.¹⁹³ Võttes arvesse, et karussellpettuse skeem, eriti aga need pettused, mida võiks liigitada kontrakaubanduspettuste hulka, on üles ehitatud selliselt, et neid oleks võimalikult raske avastada ning kõrget protsendilist määra tagastusnõuetest, mida põhjalikult läbi vaadata ei jõuta, on aga Euroopa Liidus laiemalt absurdne jääda lootma meetmetele, mis keskenduvad seda laadi pettuste tagantjärgi avastamisele.

¹⁹³ Maksupettuste ennetus on odavam kui ravi. Äripäev, 04.04.2013, veebis: <http://www.aripaev.ee/blog/2013/04/04/maksupettuste-ennetus-on-odavam-kui-ravi>, 15.03.2015.

Kokkuvõte

Käesolev magistritöö keskendub karussellpettusele, mis on üks kahest MTIC pettuse alaliigist. Karussellpettuse kõrval on teiseks soetuspettus ning mõlemad pettuse liigid tuginevad Euroopa Liidu õiguses kehtivale põhimõttele, mille kohaselt kohaldatakse tarnekoha liikmesriigis maksuvabastust (nn ühendusesisene tarne), mis annab õiguse sisendkäibemaks maha arvata, ning soetamiskoha liikmesriigis (nn ühendusesisene soetamine) kohaldatakse seal kehtivat maksumäära. Seda liiki maksuvabastust nimetatakse ka „nullmääraga maksustamiseks”. Seda tuleb eristada „klassikalisest” maksuvabastusest, mis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anna. Need eeskirjad tulenevad eeskätt kuuenda direktiivi artiklitest 28a, 28b ja 28c.

Käibemaks moodustab riikide maksutulust suure osa ning käibemaksupettuste vastane võitlus on nii Euroopa Liidu kui ka liikmesriikide haldus- ja kohtuasutuste jaoks seega olulise tähendusega. Erinevate uuringute kohaselt hinnatakse pettuste tõttu saamata jäänud käibemaksu suurus mõnes riigis 10%-ni prognooside kohaselt laekuma pidanud käibemaksust. Kuigi tihti jõutakse erinevate arvandmeteni, sest pettuste üheks iseloomulikuks jooneks on jääda maksuhaldurile ja seega ka uuringute koostajatele märkamatuks, ollakse uuringutes siiski ühel meelel, et karussellpettuse osakaal majanduses on aina tõusmas. Kui 2006. aastal oli Komisjoni hinnangul käibemaksupuudujääk natuke üle 100 miljoni euro, siis 2011. aasta kohta hinnati, et see summa on tõusnud 193 miljoni euroni ehk pea kahekordistunud.

Käibemaks on ainuke maks, mida oma olemuse tõttu saab riigilt pettuse teel omastada. Karussellpettus tekitab riigile kahju kahes kohas: esiteks jääb maksuhaldurini jõudmata „puuduva lüli” poolt kogumata jäänud käibemaks ja teiseks nõuab kauba nullmääraga maksustanud firma riigilt tagasi käibemaksu. Lisaks riigieelarve kaotusele viivad maksupettused potentsiaalselt kõrgemate maksudeni, mis panevad aluse teatud surnud ringile: kõrgemad maksud, et kompenseerida laekumata makse ja omakorda kõrgem mittelaekumine kõrgemate maksude tõttu. Maksude alalaekumine vähendab ka maksusüsteemi efektiivsust ja üleüldist majanduse produktiivsust. Suur probleem on ka asjaolu, et karussellpettuse läbiviijad saavad pakkuda oma klientidele tunduvalt madalamaid hindu, millel on kunstlik ja ebasoodne mõju hindadele Euroopa Liidus, samal ajal mõjutades ka konkurentsi, teatud tegevuste lokaliseerimist ja ettevõtjate investeerimisotsuseid.

Lisandunud väärtuse maksu hakkas esimesena 1964. aastal rakendama Prantsusmaa ning see osutus väga populaarseks, levides suhteliselt kiiresti üle terve maailma. Käibemaksu kui lisandunud väärtuse maksu arengule andis olulise tõuke Euroopa ühinemise protsess ning alates

1968. aastast toimib lisandväärtuse maks kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. Seoses ühendusesisese kaubanduse tarbeks piiride kaotamisega 1992. aastal võeti kasutusele süsteem, mille alusel ühendusesisesed tehingud on maksustatud 0% käibemaksu määraga. Selle siiaamaani kehtiva regulatsiooni näol oli aga tegemist üleminekuregulatsiooniga, mille asendamist nähti esialgselt ette juba enne 1995. aasta lõpu. Kuna käibemaksu ühtlustamise õiguskord näeb ette, et muutused tehakse ühehäälselt, siis puuduva poliitilise tahte tõttu on see süsteem siiaamaani jäänud suuresti samaks.

Kuigi võimalusi kuidas käibemaksu vältida või seda puudutavat regulatsiooni ebaseaduslikult ära kasutada, on palju, siis on MTIC pettus neist üks levinumaid. 0% maksumäära regulatsioon, millele see toetub, tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 138, mille kohaselt on kauba ühendusesisene käive vabastatud käibemaksust ning maksukohustuslasel on õigus arvata maha kauba soetamisel makstud käibemaks. See tähendab, et teise liikmesriiki kaupa müües ei lisa müüja hinnale käibemaksu, kuid teisest liikmesriigist pärit ostja lisab käibemaksu kaupa oma riigis edasi müües ja edastab saadud käibemaksu oma riigi haldurile. MTIC pettuse kõige lihtsam vorm näeb välja nii, et kaupa ostev firma kogub edasimüügilt käibemaksu ja jätab selle riigile tasumata, muutudes kas kättesaamatuks või pankrotistudes.

MITC pettuste korral on võimalik, et kõik ahelas olevad ettevõtted ei ole pettusest teadlikud. Selle kohta on Euroopa Kohus kinnitanud, et juhul, kui maksuasutus suudab tõestada, et klient teadis või oleks pidanud teadma, et temapoolne kauba soetamine on osa käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumiseks tehtavast tehingust, võib maksuasutus keelata kliendil käibemaksu maha arvata. Maksuasutused peavad seda igal konkreetsel juhul tõendama.

Soetuspettuse puhul ostab ettevõtte 0% käibemaksuga teise liikmesriigi ettevõttelt kaupa ning müüb selle oma riigis edasi, lisades kauba maksumusele käibemaksu, kuid seejärel muutub kättesaamatuks (sellest nimetus „puuduv lüli“) ning kaob koos käibemaksuga, mis oleks pidanud laekuma maksuametile.

Karussellpettus sarnaneb suuresti soetuspettusele, kuid kaup jõuab ringiga tagasi esialgse müüjani, kes suunab selle uuesti nõ ringlema. Selle pettuse nimetus tuleneb viisist, kuidas ühed ja samad kaubad ringlevad Euroopa Liidu piires ühest liikmesriigist teise, kus need taas edasi müüakse, ilma et need jõuaksid lõpptarbijani. Kõige lihtsamal vormil on selliseks pettuseks vaja kolme ettevõtjat, kes on kahes eri liikmesriigis käibemaksukohustuslastena registreeritud, kuid üldiselt on neid enamates liikmesriikides palju rohkem. Petturite jaoks on lihtne leida

ahelasse lisalülisid, kes võivad isegi pettusest teadmatud olla, et oluliselt raskendada maksuhalduril hiljem ahela ringi kokkusaamist ja pettuse avastamist.

Karussellpettuse käigus ringiratast liigutatav kaup on tavaliselt midagi, mida on lihtne transportida ning mille väärtus on juba väikestes kogustes suur, näiteks arvutikiibid, mobiiltelefonid või kallid autod. Nüüdseks on see laienenud ka teenustele, näiteks CO₂ load.

MTIC pettuse kõrval esineb ka MTEC pettus, mille korral hõlmavad tehingud ka riike, mis ei ole liikmesriigid. Tollimaksude tõttu kolmandatesse riikidesse müümisel hõlmab MTEC pettus vaid kaubeldavaid teenuseid (näiteks VoIP, mobiiliminutid, peaaegu iga teenus ostetud/müüdud pilve kaudu).

Üldiselt on karussellpettust käsitlevaid kohtulahendeid Eesti kohtupraktikas nii vähe, et neid võib ühe käe sõrmedel kokku lugeda. Tõendamiskoormust puudutavast kohtupraktikast on oluline Riigikohtu seisukoht, et kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus maksukohustuslase maksupettuses osalemise kohta, siis läheb tõendamiskoormus üle maksukohustuslasele. Kuna tegemist on suhteliselt uue seisukohaga, siis võib ka senist maksuhalduri rasket olukorda tõendamisel pidada ehk üheks põhjuseks, miks karussellpettust alles lähiaja kohtulahendites ette tuleb. Euroopa Kohtu praktikas on tegemist aga palju tihedamini ettejuhtuva probleemiga, millest mõningaid lahendeid ka käesolevas magistritöös eelnevalt käsitlesin.

Võimalused karussellpettusega võitlemiseks võiks jagada laiemalt vaadates kaheks: meetmed, mis pakuvad välja täiesti uudse maksustamissüsteemi ning meetmed, mis jäävad nullmääraga maksustamise juurde, kuid proovivad muul moel pettusi vältida, näiteks tehnoloogia abil. Käesoleva magistritöö autor on seisukohal, et pöörmaksustamise rakendamine teatud tundlikele kaupadele on küll nendes valdkondades edukas, kuid toob kaasa pettuse nihkumise teistesse sfääridesse ja laiemas mõttes seetõttu kasutu. Meetmed, millega pannakse firmadele täiendavaid administratiivseid kohustusi, nagu näiteks tihedam ja detailsem aruandlus, on aga samuti täiesti kasutud, kui maksuhaldurid ei võta omakorda kasutusele meetmeid, et seda palju suuremat andmemahutu efektiivselt läbi töödelda. Võrdluseks siinkohal juba mainitud statistika, et kui Maksu- ja Tolliamet saab aastas umbes 411 000 käibemaksu tagastusnõuet, siis on neil ressursse nendest põhjalikumalt vaid 5% läbivaatamiseks. Meetmed, mis kindlasti omaksid mõju oleks näiteks maksuhaldurite pettustele reageerimisaja vähendamine ja selleks näiteks informatsioonisüsteemide (nagu näiteks VIES) arendamine, koostöö suurendamine ja liikmesriikide vahelise informatsioonivahetuse kiirendamine. Need on aga nõ pehmed meetmed, mille mõju ei oleks väga ulatuslik ja karussellpettust need ei kõrvaldaks. Uurida

tasuks reaal-ajas käibemaksu kogumise süsteemi, see võiks olla üks võimalikke efektiivseid tehnoloogilisi lahendusi jagatud makse mudeli kõrval.

Kuigi karussellpettuse osakaal kasvab, tuleb mõõnda, et kõik maksud seisavad silmitsi nendest kõrvalehoidmisega ja tegemist ei ole selles mõttes sugugi millegi erakordsega. Oluline on aga antud probleemiga tegeleda ja lahenduse osas jõuda Euroopa Liidu tasemel üksmeelele. Kuna üksmeelele jõudmise osas tundub siiani olevat vähe lootust, siis õnneks areneb tänapäeval tehnika tohutu kiirusega ning käesoleva magistritöö autor usub sarnaselt teiste autoritega, et just tehnoloogia võiks pakkuda lahendust karussellpettusele. Kahjuks aga paistab lahendus hetkel alles valgusena tunneli lõpus, kuna isegi kui tehnika areng pakuks mõne efektiivse lahenduse, siis peaksid riigid arvestama vähemalt alguses suurte kulutustega selle lahenduse rakendamiseks ja kasutusele võtmiseks. Seetõttu ilmselt lähitulevikus me ühtegi töötavat ja efektiivset lahendust ei näe. Eesti on aga astunud tubli sammu võitluses karussellpettuse osas alustades KMD INF rakendamist, mis võimaldab juhul kui käibemaksu soovitakse tasumata jätta või välja petta Eestis, nii käibevarjamise kui fiktiivsete kuluarvete vastu võidelda.

Abstract

Carousel fraud

Value added tax is a very important part of the European Union trade. Taken broadly, all 500 million inhabitants at the Union have a contact with value added tax, either as a client or as an entrepreneur. This master thesis will dissert carousel fraud, one of the types of MTIC (Missing Trader Intra-Community) fraud. MTIC fraud is a fraud that abuses value added tax rules in the case of intra-community transactions. It is based on the 0% taxation rule of such transactions. The one of the aims of this master thesis is to call to attention the rising percentage of carousel and MTIC fraud in the economy and to look at the possible opportunities to prevent or fight it. So far has European Union not been able to come to a consensus in this question and it even may seem as if they have given up on trying to find one. As it has been said in one of the reports of the Committee, there is three possible solutions to act: do nothing and accept this fraud's existence; take steps to change the system either more robust or more detailed; accept the fact that MTIC fraud is a part of the system and change the whole system. Doing nothing is still not an option. That would mean among other things that we accept the fact that taxes are paid by the people who do not want or are not able to commit fraud and that those taxpayers are also paying taxes for the fraudsters. This kind of attitude will also attract more individuals to commit fraud, as they see that it is accepted by the authorities.

The Committee assessed that in 2006 the value added tax gap was 12% or a bit over 100 billion euro.¹⁹⁴ In the report of 2013 the assessment for the year 2011 had risen to about 18% or 193 billion euro.¹⁹⁵ So despite the possible calculation mistakes it is obvious that the problem is getting only bigger as the assessed numbers have nearly doubled in five years and one could notice a bit over one percentage of yearly rise.

Even though tax fraud is an important part of value added tax gap, it is not the only reason to it. The reasons to tax loss are also for example bankruptcy, mistakes of statistics, delays of paying tax and tax avoidance.¹⁹⁶ It is hard to give assessment to how big part of the value added tax is caused by the MTIC fraud, much because of the nature of the fraud as it is constructed in

¹⁹⁴ Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, report published by Reckon LLP, 21 September 2009.

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ Commission's press release IP/13/844. Online:

https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Feuropa.eu%2Frapid%2Fpress-release_IP-13-844_et.pdf&ei=ryj0VKzRNYniUZmngKAF&usg=AFQjCNEzQd2ZErkiH3Cy1SdDEbkKhGHCVw&bvm=bv.87269000.d.d24&cad=rja, 02.03.15.

a way that would be most difficult for the authorities to discover. HMRC has assessed the value added tax gap for the years 2012-2013 to be about 12, 4 pounds, whereas 1,3 billion was considered to be caused by the MTIC fraud.¹⁹⁷

The importance of fighting MTIC fraud is therefore big. The economic burden of it has two sides: first, the loss of means for state budget and potentially higher taxes to compensate the tax gap (which initiates bigger tax gap as higher taxes attract individuals to commit more tax frauds); secondly, it reduces the effectiveness of the tax system and general economic productivity. Avoiding taxes takes individuals to distorted decisions, because they try to change their behaviour according to the possibilities to reduce the tax they otherwise should pay. *Praxis* has conducted a survey about the development directions to small and medium enterprises in Estonia for the year 2012 and one of the hindering circumstances for competition named there was different types of tax fraud committed by competing enterprises.

Value added tax was first imposed in France in 1953. It then shortly gained popularity and has been imposed now in countries all over the world. The reason to the popularity of such taxes is their relatively low rate, wide tax base and relatively easy and painless nature of collection. The development of value added tax got an important push from the process of creation of European Union. European Union took the course to value added tax harmonization because it affects directly the price to taxed products and services. Value added tax exists in all the member states of the European Union since the year 1968, system has been harmonized with the adoption of the sixth directive of 17. May 1977 (Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform bases of assessment). With the abolishment of borders in 1992 a temporary system came to force, that imposed 0% tax to intra-community transactions. This system is being used also today because the changes can be made only in consensus, but member states lack of ability to come to an agreement in this matter. Unfortunately it has many weaknesses and has been the reason to the birth and widespread proliferation of MTIC fraud.

¹⁹⁷ Measuring Tax Gaps 2014. HMRC, lk 22. Online:

https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.uk%2Fgovernment%2Fuploads%2Fsystem%2Fuploads%2Fattachment_data%2Ffile%2F364009%2F4382-Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf&ei=1KLTVKWzAqvnywPcjYH4AQ&usq=AFQjCNGhZSoKKmWR6vJXc6WJsIClGf418g&sig2=_632XnnUycZCoQUlqLcAkA&bvm=bv.85464276,d.bGQ&cad=rja

The intra-community trading regulation is advantageous for tax fraudsters to take advantage of the rules and thus gain illegal economic benefits.

Although there are many possibilities how to avoid paying taxes or abuse the 0% taxation rule, the MTIC fraud is one of the most widespread ones. The easiest form of this fraud is based on the scheme where a company is collecting value added tax from sales but disappears without forwarding it to the state.

In the case of MTIC fraud it is often possible, that not all of the links of the carousel chain are taking part of it knowingly. The European Court has confirmed that in the case the tax authorities are able to prove that the client either knew or should have known that the emption of the goods was a part of a carousel fraud, the tax authorities are allowed to refuse the deduction of the input tax.

Acquisition fraud means that the fraudster buys goods from another member state and sells it further in its own member state, but disappears (the reason he is called “the missing link”) with the gathered tax. Carousel fraud is greatly same, but the same goods reach back to the starting link and keep on circling without reaching the final consumers. For the simplest form of this fraud, only three participants registered in two different member states are needed, but in practice there are rarely so few. For the fraudsters it is easy to add several links to the chain to make the scheme very difficult to be discovered.

The goods that are used to conduct a carousel fraud are usually something that is easily transportable and that has a high value already in small amounts, for example computer chips or mobile phones. The fraud has spread also to services, for example CO₂ emissions allowances.

The Estonian case law handling carousel law is rather modest. One of the most important viewpoints of the Estonian Supreme Court in this matter is that if the tax officials have a well-grounded doubt that the suspect has taken a part of a tax fraud, then the burden of proof lifts to the suspect. It is a rather new position and the difficult situation for tax authorities to support carousel fraud with evidence preceding this position might be one of the reasons why the only cases considering carousel fraud in Estonia can be found from the recent past. This thesis also takes a look at some of the carousel fraud cases heard at the European Court of Justice.

The possibilities to fight carousel fraud could be divided into two: measures that provide a totally new way of taxation and abandon the 0% taxation rule; measures that keep the 0% taxation rule but try to prevent or detect the fraud. One efficient measure is the reverse charge

mechanism, but establishing it in some of the spheres means that the fraud moves on to other goods. Therefore it is not efficient when looking at the bigger picture. The measures that set bigger administrative obligations to the taxpayers, for example reporting more or more often, are useless unless the tax authorities take into use measures to effectively process the bigger amounts of data. The Estonian Tax and Customs Board receives about 411 000 value added refund claims and has now the capacity to check more carefully only 5% of them. The measures that would most definitely have only positive effect would be reducing the time tax authorities use to react to the fraud, by for example developing information systems (such as VIES), cooperating more with other member states and swap information faster. But these are so-called soft measures and will be too weak in the fight against carousel fraud. The methods that might deserve more serious investigation are the split payment model and some kind of real-time tax collecting systems.

There is no need to panic, although carousel fraud is getting more common. All taxes have the problem of tax avoidance. But it is important to deal with MTIC fraud and hopefully someday come to a consensus also at the European Union level. So far can technology be one of the possible solutions, but even then will it take time, because the development and adoption of such measures would be both time and money-costly. Despite of that has Estonia taken an important step adapting the value added tax declaration supplement which enables to detect more effectively tax frauds that take place in Estonia.

Kasutatud kirjandus

1. Ainsworth, R. T, MTIC (Carousel) Fraud: Twelve Ways Forward; Two Ways 'Preferred' - Has the Technology-Based Administrative Solution Been Rejected? (March 6, 2008). Boston Univ. School of Law Working Paper No. 08-10 Bird, R. M.; Gendron, P.P, "Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?" International Tax and Public Finance, Vol. 5 (1998)
2. Ainsworth, R.T, Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, International VAT Monitor 3 (2011).
3. Ainsworth, R.T. Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution. Tax Notes International, 2006
4. Ainsworth, R.T. MTIC (VAT Fraud) in VoIO. Boston University School of Law Working Paper No. 10-03, 2010
5. Ainsworth, R T, VAT Fraud: MTIC & MTEC - The Tradable Services Problem (November 12, 2010). 61 Tax Notes International 217 (January 17, 2011); Boston Univ. School of Law Working Paper No. 10-39
6. Amand, C; Boucquez, K. A New Defence for Victims of EU Missing-Trader Fraud? International VAT Monitor, July/August 2011
7. Bukhsh, F. A., H. Weigand. "VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions." Tilburg University, Madalmaad, 2014
8. BusinessEurope. "Position Paper on the Creation of Eurofisc and The Fight against VAT Fraud" of 27 April 2010.
9. Calmac, D.M., The Mechanics and Effects of MTIC Fraud, Copenhagen Business School, 2012
10. Uustalu, E. Välismaised variühingud. Juridica, VI/1998
11. Elling, T. Käibemaks. Print Best Trükikoda OÜ. Tallinn 2014
12. Frunza, M. C. Fraud and Carbon Markets: The Carbon Connection. Routledge, 2014
13. Gormley, L. W. EU Taxation Law. Richmond Law & Tax Ltd, 2006
14. Griffioen, M; van Djik RA, Lisette van der Hel. „New European Approach to Combat VAT Fraud?“, Intertax, 2014, 5
15. Hemming, R; Kay, J. The Value Added Tax: Lessons from Europe, Washington, Brookings Institution, 1981
16. Kanger, L. Euroopa Kohtu praktiline viitamine maksuvaidlustes. Kohtupraktika analüüs. Riigikohus, õigusteabe osakond. Tartu 2012
17. Keen, M; Smith, S. The Future of Value-Added Tax in the European Union, Economic Policy 23, 1996
18. Keen, M; Smith, S. VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done. International Monetary Fund. WP/07/31
19. Lee, C; Pearson, M; Smith, S. Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Recommendations. Report Series No. 28, Institute for Fiscal Studies, London 1988
20. Lehis, L. Maksuõigus. Juura 2012
21. Lehis, L; Lind, K. Käibemaksuseadus : kommenteeritud väljaanne : seisuga 1. oktoober 2003, Tartu: Cetus, 2003

22. McLure, C. E. Jr. „Implementing Sub-National Value Added Taxes on Internal Trade: The Compensating VAT (CVAT)“, International Tax and Public Finance 7, 2000
23. Pulk, S. Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS, 2001
24. Tammert, P. Maksundus. OÜ Aimwell. Tallinn 2005
25. Varsano, R. „Sub-National Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil: Problems and Proposed Solution“, Decentralization and Accountability of the Public Sector, Proceedings of the Annual Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean, The World Bank, Washington, 2000

Kasutatud perioodika ja muud materjalid

26. 2014. aasta riigieelarve graafikud. Riigikantselei. Veebis:
<https://www.riigikantselei.ee/valitsus/valitsus/et/uudised/Failid/2013/Riigieelarve%20graafikud%202014.pdf>
27. Eurojust News, Issue no. 11, March 2014
28. Green Paper on the Future of VAT . Towards a simpler, more robust and efficient VAT system. Brussels, 1. Dec 2010, COM (2010) 695 final. Veebis:
https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=https%3A%2F%2Fwww.gov.uk%2Fgovernment%2Fuploads%2Fsystem%2Fuploads%2Fattachment_data%2Ffile%2F364009%2F4382_Measuring_Tax_Gaps_2014_IW_v4B_accessible_20141014.pdf&ei=1KLTVKWzAqynywPcjYH4AQ&usg=AFQjCNGhZSoKKmWR6vJXc6WJsIClGf418g&sig2=_632XnnUycZCoQUlqLcAkA&bvm=bv.85464276,d.bGQ&cad=rja
29. Kohtujuristi ettepanek - Szpunar - 11. september 2014. Liidetud kohtuasjad C-131/13, C-163/13 ja C-164/13. Veebis:
<http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62013CC0131&lang1=et&type=TXT&anc re=>
30. Komisjoni 19. septembri 2013. aasta pressiteade IP/13/844, veebis:
https://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Feuropa.eu%2Frapid%2Fpress-release_IP-13-844_et.pdf&ei=ryj0VKzRNYniUZmngKAF&usg=AFQjCNEzQd2ZErkiH3Cy1SdDEbkKhGHCv&bvm=bv.87269000,d.d24&cad=rja
31. Käibedeklaratsiooni lisa (KMD INF) andmed ja selle täitmise juhised. Veebis
<http://www.emta.ee/index.php?id=36168>
32. Käibedeklaratsiooni lisa on vähendanud fiktiivsete arvete osakaalu. ERR, 28.04.2015. Veebis: <http://uudised.err.ee/v/majandus/d997be89-0afd-4a82-b6a8-32ea8b641f4c>
33. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse (506 SE) seletuskiri. Veebis:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain&page=pub_file&file_id=e829539a-e880-4cee-adf1-e3bdba86a5aa&, 16.01.2015.
34. Ligi: kütuseäris on erakordselt suur hulk petiseid. Postimees, 13.01.2011
35. Linnamäe, L. Kütuse maksupettuseid tahetakse ohjata tagatisrahaga. Eesti Rahvusringhääling, 14.12.2012.
36. Maksupettuste ennetus on odavam kui ravi. Äripäev 04.04.2013, veebis:
<http://www.aripaev.ee/blog/2013/04/04/maksupettuste-ennetus-on-odavam-kui-ravi>
37. Measuring Tax Gaps 2014. HMRC. Veebis:
38. OECD, Consumption Tax Trends 2008, VAT/GST and excise rates, trends and administrative issues, lk 23.

39. OECD, Guidance for the Standard Audit File – Tax, April 2010,
<http://www.oecd.org/dataoecd/42/35/45045602.pdf>
40. Rahandusministeerium. Käibemaksu ajalugu. Veebis:
<http://www.fin.ee/doc.php?79368>
41. Rahapesu Andmebüroo soovituslik juhend rahapesu kahtlusega tehingute tunnuste kohta. Rahapesu Andmebüroo. Tallinn 2013
42. Select Committee on European Union. Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU. Select Committee on European Union Twentieth report. Veebis:
<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldeucom/101/10104.htm>
43. Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Veebis:
http://www.google.no/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.maksumaksjad.ee%2FPDFdocs%2FKMS_seletus_2014.pdf&ei=57JAVc-2OYKUNua_gDA&usg=AFQjCNHTybCy0cRQGGBfIXtAcIEBrgTHIA&sig2=GyczA4KmiwAhafkyiKX7tQ&bvm=bv.91665533,d.eXY&cad=rja
44. Skatteverket (2008) Tax gap map for Sweden, Report 2008:1B, lk 64. Veebis:
http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf
45. Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries. PricewaterhouseCoopers. Final Report, 20 September 2010
46. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. Final report. TAXUD/2012/DE/316, Warsaw 2013
47. The Fight Against Fraud on the EU's Finances. House of Lords. European Union Committee. 12th Report of Session 2012-13
48. Veermäe, E. Kütuseturul toimuv ei ole aus ega õiglane konkurents. Raamatupidaja. Äripäev. 08.04.2010.

Kasutatud Eesti õigusaktid

49. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadus. - RT I 2008, 3, 21 ... RT I, 19.03.2015, 54.
50. Eesti Vabariigi Põhiseadus. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 2.
51. Käibemaksuseadus. - RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 30.12.2014, 18.
52. Vedelkütuse seadus. - RT I 2003, 21, 127 ... RT I, 20.02.2015, 7.
53. Maksukorralduse seadus. - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.03.2015, 10.

Euroopa Kohtu praktika

54. Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 11. mai 2006. Commissioners of Customs & Excise ja Attorney General versus Federation of Technological Industries jt. ECLI:EU:C:2006:309
55. Euroopa Kohtu otsus (suurkoda), 7. detsember 2010, kriminaalasjas versus R. ECLI:EU:C:2010:742

56. Euroopa Kohtu otsus, 12. jaanuar 2006. Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ja Bond House Systems Ltd (C-484/03) versus Commissioners of Customs & Excise. ECLI:EU:C:2006:16
57. Euroopa Kohtu otsus, 21. veebruar 2006. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd versus Commissioners of Customs & Excise. ECLI:EU:C:2006:121
58. Euroopa Kohtu otsus, 27. september 2007. Teleos plc jt versus Commissioners of Customs and Excise, kohtuasi C-409/04. ECLI:EU:C:2007:548
59. Euroopa Kohtu otsus, 6. juuli 2006. Axel Kittel versus Belgia riik (C-439/04) ja Belgia riik versus Recolta Recycling SPRL (C-440/04). ECLI:EU:C:2006:446

Eesti kohtute praktika

60. RKHKm 3-3-1-53-07
61. RKHKo 3-3-1-33-14
62. RKHKo 3-3-1-65-13
63. RKHKo 3-3-1-74-09
64. TlnRnK 3-13-1851/26

Rahvusvahelised lepingud

65. Rahvusvahelise kaupade autoveolepingu konventsioon. RT II 1995, 3, 12.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Reet Keerd,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Karussellpettus,

mille juhendaja on Lasse Lehis,

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 04.05.2015.